DIE BEEINFLUSSUNG DER UNTERNEHMENSKONZENTRATION DURCH DAS STEUERRECHT

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der

Juristischen Fakultät

der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Arnulf Vogel

aus München

1964

Göttingen 1966

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544314_0003

Druck und Schreibsatz: Andreas Funke, Offsetdruck,
34 Göttingen, Paulinerstraße 13
Eingang Gotmarstraße

DIE BEEINFLUSSUNG DER UNTERNEHMENSKONZENTRATION DURCH DAS STEUERRECHT

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der

Juristischen Fakultät

der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Arnulf Vogel

aus München

Göttingen 1966

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

Berichterstatter: Prof. Dr. Rinck
Mitberichterstatter: Prof. Dr. Riewald

Tag der mündlichen Prüfung: 2. November 1964

In Dankbarkeit und Liebe meinen Eltern gewidmet

Gliederung

		Seite
Einleitung		1
§ 1	I. Theoretische Einordnung des Themas	1
§ 2	II. Der Begriff der Unternehmenskonzentration	8
I. Hauptteil:		
Die Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Begünstigung von Einheitsunternehmen		17
§ 3	1. Abschnitt:	
	Die Beeinflussung durch die deutsche Umsatzsteuer	17
	2. Abschnitt:	
	Die Beeinflussung durch die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung	34
§ 4	I. Die konzentrationsfördernde Wirkung des Systems und der Tarife	34
	II. Der Einfluß von Vorschriften der Gewinnermittlung auf die Unternehmenskonzentration	57
§ 5	1. Kapitel:	
	Die Abschreibung	57

Seite

§ 6 2. Kapitel:

Die Einlage von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen, Tausch von Gesellschaftsanteilen und die Frage der Gewinnrealisierung 65

II. Hauptteil:

Die Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Begünstigung der Konzernbildung 97

§ 7 1. Abschnitt:

Das Schachtelprivileg 97

§ 8 2. Abschnitt:

Die Organschaft 105

§ 9 1. Kapitel:

Der Ergebnisausschlußvertrag 115

§ 10 2. Kapitel:

Die Rechtsproblematik der körperschaftsteuerlichen Organschaft 119

§ 11 3. Abschnitt:

Die künftige ertragsteuerliche Behandlung des Konzerns 150

§ 12 4. Abschnitt:

Die Unternehmereinheit 167

§ 13 1. Kapitel:

Verlustabzug (Verlustvortrag), Gewerbeverlust und ihr Verhältnis zur Organschaft 176

Seite

§ 14 2. Kapitel:

Der Mantelkauf 187

§ 15 3. Kapitel:

Die Betriebsaufspaltung 197

§ 16 4. Kapitel:

Die Organschaft zu mehreren Oberunternehmen - die Innengesellschaft 222

Literaturverzeichnis

Adler-Düring-Schmaltz	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft 3. Aufl., Stuttgart 1957
Arndt-Ollenburg	Begriff und Arten der Konzentration in: Die Konzentration in der Wirtschaft 1. Teilband, S. 1 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Begriff und Arten der Konzentration VfS. I, (Seite)
Bachmayr	Neue Unsicherheit in der Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen BB 1962, S. 891 ff.

Ballerstedt	Vertragsfreiheit und Konzentration in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 839 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Vertragsfreiheit und Konzentration VfS. II, (Seite)
Ballerstedt	Gesellschaftsrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 871 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Gesellschaftsrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration, VfS II, (Seite)
Ballerstedt	Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften Tübingen 1949 zitiert: Kapital, Gewinn, Ausschüttung
Ballerstedt	Handels- und gesellschaftsrechtliche Probleme der Organschaft DB 1956, S. 813 ff., 837 ff.
Ballerstedt	Die Verfassung der Aktiengesellschaft und der Organschaftsvertrag DB 1957, S. 837 ff.
Baumbach-Duden	Kommentar zum Handelsgesetzbuch 15. Aufl., München und Berlin 1962
Baumbach-Hueck	Kommentar zum Aktiengesetz 11. Aufl., München und Berlin 1961

Binder	Die steuerliche Behandlung betrieblicher Forschungs- und Entwicklungskosten BB 1956, S. 537 ff.
Birkholz	Einige offene Fragen der Körperschaft- und Gewerbesteuer aus Organschaft und Betriebsaufspaltung StBJB 1962/63, S. 239 ff.
Blümich-Falk	ESt-Kommentar 8. Aufl. 1. Band, Berlin und Frankfurt 1959 2. Band, Berlin und Frankfurt 1960
Blümich-Klein-Steinbring	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Boeker	Einzelfragen zu Gewinn- und Verlustausschließungsverträgen BB 1954, S. 221 ff.
Börnstein	Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht BB 1957, S. 553 ff.
Böttcher, Carl	Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung BB 1962, S. 1350 ff.
Böttcher, Carl	Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen StBJB 1962/63, S. 57 ff
Böttcher, Ruth	Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung von Organschaften Diss. München 1958
Brodmann	Aktienrecht, Kommentar Berlin und Leipzig 1928
Bühler	Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gesellschaftsformen ZHF 1941, S. 81 ff.

Bühler	Die Unternehmenszusammenfassungen im Steuerrecht StW 1942, S. 741 ff.
Bühler	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Bühler	Konzernbilanzen und Konzernbesteuerung in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Heft 10, S. 229 ff. Berlin 1959
Bühler	Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration im Ausland in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 1167 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration im Ausland, VfS. II, (Seite)
Bühler	Steuerrecht, Grundriß 3. Aufl. Band I, Allgemeines Steuerrecht 1. Halbband, Wiesbaden 1959 2. Halbband, Wiesbaden 1960 bearbeitet von Strickrodt zitiert: Bühler-Strickrodt Band II, Einzel-Steuerrecht Wiesbaden 1958 zitiert: Steuerrecht II
Crisolli-Groschuff-Kaemmel	Umwandlung und Löschung von Kapitalgesellschaften 2. Aufl., Leipzig 1935

Danert	Der Mantelkauf Diss. Halle 1935
Denkschrift der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer	Übermäßige Konzentration, ihre Gefahren und Möglichkeiten der Eindämmung Bonn 1959 zitiert: Denkschrift der ASU
Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform	Ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrates herausgegeben von Troeger Stuttgart 1954 zitiert: Bericht "Organische Steuerreform"
Döllerer	Entwicklungskosten in der Handelsbilanz BB 1957, S. 983 ff.
Duden	Aktienrechtliche Fragen zur Organschaft mit einem Großaktionär BB 1957, S. 49 ff.
Duden	Die Diskussion über das Konzernrecht BB 1957, S. 1230 ff.
Enneccerus-Lehmann	Recht der Schuldverhältnisse 15. Bearbeitung, Tübingen 1958
Erhard	Zur Frage der steuerlichen Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten BB 1955, S. 990 ff.
Erlinghagen	Der Organschaftsvertrag mit Ergebnisausschluß-Klausel im Aktienrecht Marburg 1960 zitiert: Der Organschaftsvertrag
Eucken	Grundsätze der Wirtschaftspolitik 3. unveränderte Aufl., Tübingen und Zürich 1960
Eucken	Die Wettbewerbsordnung und ihre Verwirklichung Ordo II (1949), S. 1 ff.

Fasold	Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen DB 1961, S. 386 ff.
Feine	Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in: Ehrenbergs Handbuch des gesamten Handelsrechts 3.Band, III. Abteilung, Leipzig 1929 zitiert: Feine, EHB 3.Bd. III. Abt.
Fischer, C.E.	Wirtschaftlichsrechtliche und steuerliche Fragen zum Schachtelprivileg NJW 1954, S. 700 ff.
Fischer, C.E.	Rechtsschein und Wirklichkeit im Aktienrecht Rechtspolitische Betrachtungen zu einer Reform des Aktiengesetzes A.c.P. 154 (1955), S. 85 ff. zitiert: Rechtsschein, A.c.P. 154 (Seite)
Fischer, C.E.	Die Reform des Aktiengesetzes, Grundsätzliche Gesichtspunkte und einige Vorschläge für die Neufassung A.c.P. 154 (1955), S. 181 ff.
Fischer, C.E.	Die Unternehmungskonzentration erschienen in der Schriftenreihe "Der selbständige Unternehmer" Heft 16, Bonn 1960 zitiert: Die Unternehmungskonzentration
Fischer, Robert	Die Grenze der Ausübung gesellschaftlicher Mitgliedschaftsrechte NJW 1954, S. 777 ff.
Fischer, Rudolf	Die Aktiengesellschaft in: Ehrenbergs Handbuch des gesamten Handelsrechts 3. Band, I. Abteilung, Leipzig 1916 zitiert: Rudolf Fischer, EHB 3. Bd., I. Abt.

Fischer, W.	Anmerkung zum RG-Urteil V 83/33 v. 1. 7. 1933 JW 1934, S. 27
Flume	Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht DB 1955, S. 485 ff.
Flume	Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht DB 1956, S. 455 ff.
Flume	Nochmals zur Organschaft im Körperschaftsteuerrecht DB 1956, S. 672 ff.
Flume	Stellungnahme zu dem Gutachten des BFH zur Besteuerung der Dividendengarantie bei Organschaftsverhältnissen DB 1957, S. 439 ff.
Flume	Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz DB 1958, S. 1045 ff.
Flume	Die Organschaft im Handels- und Steuerrecht StBJB 1958/59, S. 285 ff.
Flume	Die abhängige Aktiengesellschaft und die Aktienrechtsreform DB 1959, S. 190 ff.
Flume	Grundfragen der Aktienrechtsreform Düsseldorf 1960
Forsthoff	Lehrbuch des Verwaltungsrechts I. Band, Allgemeiner Teil 7. Aufl., München und Berlin 1958
Friedlaender	Konzernrecht Mannheim, Berlin und Leipzig 1927
Friedrich	Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot? BB 1958, S. 921 ff.

Fuchs - van der Velde	Steuerliche Behandlung des Entwicklungsaufwandes DB 1956, S. 971 ff.
Fürst	Konzentration der Betriebe und Unternehmen i : in: Die Konzentration in der Wirtschaft 1. Teilband, S. 71 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Konzentration der Betriebe und Unternehmen, VfS. I (Seite)
Gast	Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen Düsseldorf 1957
Gast	Das Präjudiz als Rechtsquelle im Steuerrecht in: Felix, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Festschrift für Spitaler, S. 111 ff. Stuttgart 1958
v. Godin-Wilhelmi	Kommentar zum Aktiengesetz 2. Aufl., Berlin 1950
Grieger	Die Gewinnverwirklichung bei Tausch und tauschähnlichen Vorgängen, insbesondere bei Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften DStZ A 1959, S. 33 ff.
Grieger	Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge DStZ A 1961, S. 81 ff.

Grieger	Von der höchstrichterlichen Rechtsprechung behandelte einkommens- und körperschaftsteuerliche Fragen der Betriebsspaltung WM 1961, S. 130 ff.
Grieger	Zur steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern StBJB 1962/63, S. 99 ff.
Groschuff	Anmerkung zum RG-Urteil VII 331 v. 29.4.1937 JW 1937, S. 2281 ff. (2283)
Großkommentar zum Aktiengesetz	2. Aufl., bearbeitet von Barz, Rob. Fischer, Klug, Mellerowicz, Meyer-Landrut, Schilling, W. Schmidt Berlin 1961
Hachenburg	Kommentar zum G. betr. die GmbH 6. Aufl., bearbeitet von W. Schmidt, Schilling, Klug, Goerdeler Berlin 1959
Hartz	Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaates StBJB 1958/59, S. 31 ff.
Hauff	Konzerngestaltungen im Licht des Steuerrechts Berlin 1940
Häuser	Die steuerliche Beeinflussung der Einkommens- und Vermögenskonzentration in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 1097 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Die steuerliche Beeinflussung der Einkommens- und Vermögenskonzentration VfS. II (Seite)

Haußmann	Die Tochtergesellschaft Berlin 1922
Haußmann	Das Recht der Unternehmenszusammenfassungen Teil II: Die Praxis des Rechts der Unternehmenszusammenfassungen München, Berlin, Leipzig 1932 zitiert: Die Praxis der Unternehmenszusammenfassungen
Hax	Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in theoretischer Sicht in: Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Heft 10, S. 45 ff. Berlin 1959
Hefermehl	Die Rechnungslegung im neuen Aktiengesetz JW 1937, S. 503 ff.
Heinzmann, Doris	Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht Diss. München 1957
Heßdörfer	Probleme des Bundesfinanzhofes DB 1959, S. 1257 f.
Hoffmann	Der vororganschaftliche Verlust in der Rechtsprechung des BFH FR 1955, S. 441 ff.
Hoffmann	Gedanken zur Organgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht FR 1956, S. 291 f.

Hoffmann	Fragen des Grundgesetzes in der neuesten Rechtsprechung des BFH StuW 1957, Sp. 498 ff.
Hoffmann	Die Organgesellschaft in der neuesten Rechtsprechung des BFH FR 1958, S. 483 ff.
Hoffmann	Der Mantel-Kauf in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes DB 1958, S. 811 f.
Hoffmann	Der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des BFH StuW 1960, Sp. 137 ff.
Hoffmann	Bilanzierungsprobleme in der neueren Rechtsprechung des BFH StuW 1961, Sp. 137 ff.
Hoffmann	Unternehmenskonzentration und die Rechtsprechung des BFH in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 1139 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Unternehmenskonzentration und die Rechtsprechung des BFH, VfS. II (Seite)
Hollatz	Vom "Richterrecht" zum "Gewohnheitsrecht" AG 1962, S. 290 ff.
Holtmeier	Die Organtheorie im System des Rechts erschienen in: Der Rechts- und Steuerdienst Heft 39 Köln 1959 zitiert: Die Organtheorie

Hopfenmüller	Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen StBJB 1961/62, S. 237 ff.
Hopfenmüller	Körperschaftsteuerliche Organschaft und Gewohnheitsrecht, BB 1963, S. 103 ff.
Hueck, Alfred	Zur Frage der Rechtswirksamkeit der Organschaftsverträge DB 1959, S. 223 ff.
Ifo - Institut München	Untersuchungen zur großen Steuerreform 1. Teil: Voruntersuchungen; München 1953
Jürgensen	Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration in der Verkehrswirtschaft in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Heft 10, S. 111 ff. Berlin 1959
Kaiser	Auslegungsgrundsätze im Steuerrecht Neuwied, Berlin-Spandau, Darmstadt 1960
- Kch -	Gewerbesteuerliche Behandlung der Organschaft zu mehreren Beteiligten DB 1958, S. 819
Kebschull	Unternehmereinheit bei Betriebsaufspaltungen UStR 1957, S. 28 ff.
Kohlenbach	Behandlung der Organschaft zu mehreren Organträgern DB 1958, S. 1377 ff.

Krollmann	Organschaft im Steuerrecht Herne-Berlin 1959
Krollmann	Körperschaftsteuer-Kommentar Stuttgart 1962
Larenz	Derogierende Kraft des Gerichtsgebrauches? NJW 1951, S. 497 ff.
Lenel, H.O.	Ursachen der Konzentration Tübingen 1962
Lenel, H.O.	Vom Stand der Konzentrationsdebatte in der Bundesrepublik Deutschland nach der Kissinger Tagung des Vereins für Socialpolitik Ordo XIII (1962), S. 281 ff.
Littmann	Kommentar zum EStG. 7. Aufl., Stuttgart 1962
Littmann	Sachverhaltsfiktionen im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht FR 1962, S. 67 ff.
Löhlein	Reichsfinanzhof und Interessenjurisprudenz StW 1933, Sp. 1555 ff.
Lutz	Die Bewertungsprobleme des Konzerns Zürich und St. Gallen 1952
Maaßen	Das Gesetz der großen Zahl FR 1962, S. 135 f.
Marx	Das Kapital 1. Band unveränderter Nachdruck, 6. Aufl., Berlin 1955
v. Mehring	Steuerpolitik und Vollbeschäftigungspolitik Ordo III (1950), S. 105 ff.

Meise	Zivilrechtliche Problematik der Organschaft Berlin 1935
Mertens	Konzernkonzentration, Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Heft 10, S. 147 ff. Berlin 1959
Mestmäcker	Verwaltung, Konzerngewalt und Recht der Aktionäre Karlsruhe 1958
Müller	Zur Bindung des Bundesfinanzhofes an seine Rechtsprechung StuW 1961, Sp. 683 ff.
Müller-Erzbach	Die Haftung und die Vermögensbeteiligung des Kommanditisten und des stillen Gesellschafters in: Beiträge zum Wirtschaftsrecht, S. 737 ff. Marburg 1931 zitiert: Haftung
Müller-Erzbach	Das private Recht der Mitgliedschaft als Prüfstein eines kausalen Rechtsdenkens Weimar 1948 zitiert: Mitgliedschaft
Mutze	Steuerliche Behandlung des Entwicklungsaufwandes DB 1956, S. 974 ff.
Mutze	Die neueste Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung des Geschäftswertes FR 1957, S. 51 ff.

Mutze	Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes FR 1957, S. 437 ff.
Oertmann	Recht der Schuldverhältnisse, 2. Abteilung 5. Aufl., Berlin 1929
Pape	Gesellschaftsmäntel und Namensgesellschaften BB 1955, S. 1099 ff.
Plew	Steuerlicher Betriebsgewinn im dreijährigen Durchschnitt FR 1949, S. 43 ff.
Pleyer	Aktienrecht und Unternehmenskonzentration AG 1959, S. 8 ff., 39 ff.
Plückebaum-Malitzky	Umsatzsteuerkommentar 8. Aufl., Berlin und Köln 1958
Pohmer	Die Konzentrationsbegünstigung durch die Umsatzbesteuerung in: Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Heft 10, S. 213 ff. Berlin 1959 zitiert: Die Konzentrationsbegünstigung
Pohmer	Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung erschienen in der Schriftenreihe "Der selbständige Unternehmer", Heft 17 Bonn 1960 zitiert: Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung
Pohmer	Die Beeinflussung der Konzentration durch Steuerrecht und Finanzpolitik in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 1045 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Die Beeinflussung der Konzentration durch Steuerrecht und Finanzpolitik,

Popitz	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 3. Aufl., Berlin 1928
Rasch	Deutsches Konzernrecht 2. Aufl., Köln und Berlin 1955
Rasch	Sind auf dem Gebiet des Konzernrechts gesetzgeberische Maßnahmen gesellschaftsrechtlicher Art notwendig? Gutachten für den 42. Deutschen Juristentag Tübingen 1957
Rasch	Richtige und falsche Wege der Aktienrechtsreform Karlsruhe 1960
Reichsgerichtsräte-Kommentar	herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern 2. Band, 1. Teil, Recht der Schuldverhältnisse 11. Aufl., bearbeitet von Denecke, Kuhn, Pritsch, Wilde Berlin 1959 zitiert: RGR-Komm.
Reinhardt	Gedanken zum Identitätsproblem bei der Einmann-Gesellschaft in: Festschrift für H. Lehmann, Band 2, S. 576 ff. Berlin, Frankfurt, Tübingen 1958 zitiert: Identität
Reinhardt	Aktienrecht in einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung in: Welche Wirtschaftspolitik kann das Vertrauen des Wählers rechtfertigen (Tagungsprotokoll Nr. 9 der Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft), S. 97 ff. Ludwigsburg 1958 zitiert: Aktienrecht

Rinck	Wirtschaftsrecht Köln, Berlin, Bonn, München 1963
Ringleb	Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer DB 1955, S. 954
Ritter	Kommentar zum Aktiengesetz 2. Aufl., Berlin und München 1939
Römer	Organschaft oder Unternehmereinheit bei der Betriebsaufspaltung? UStR 1957, S. 137 ff.
Rüdt	Rechtsnatur und aktienrechtliche Probleme der Organschaft Diss. Köln 1958
Schlegelberger-Quassowski	Kommentar zum Aktiengesetz 2. Aufl., Berlin 1937
Schmalenbach	Finanzierungen 4. Aufl., Leipzig 1928
Schmalenbach	Dynamische Bilanz 13. Aufl., Köln und Opladen 1962
Schmölders	Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer StuW 1948, Sp. 905 ff.
Schmölders	Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung StuW 1949, Sp. 973 ff.
Schmölders	Bemessungsgrundlagen der Betriebsbesteuerung StuW 1949, Sp. 985 ff.
Schneider, W. A.	Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration Diss. Freiburg 1951
Scholz	Kommentar zum GmbH-Gesetz 2. Aufl., Köln 1950

Schultze-Schlutius	Zur Frage der Anerkennung der Organschaft einer Kapitalgesellschaft gegenüber mehreren anderen Kapitalgesellschaften für die Gewerbesteuer StuW 1955, Sp. 81 ff.
Serick	Durchgriffsprobleme bei Vertragsstörungen unter Berücksichtigung von Organschaft und von Konzernverhältnissen in: Schriftenreihe der Juristischen Studien-Gesellschaft Karlsruhe, Heft 42 Karlsruhe 1959
Siber	Schuldrecht Leipzig 1931
Spitaler	Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise StBJB 1962/63, S. 405 ff.
Spital-Frenking	Fiktionen des BFH bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften DB 1961, S. 754 ff.
Staub	Kommentar zum Handelsgesetzbuch I. Band, 2. Halbband 14. Aufl., bearbeitet von Pinner Berlin-Leipzig 1933 zitiert: Staub-Pinner
Staudinger	Kommentar zum BGB Band II, Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil 11. Aufl., erläutert von Nipperdey Berlin 1958 zitiert: Staudinger-Nipperdey
	Band IV, Familienrecht, 2. Teil 9. Aufl., bearbeitet von Engelmann, Keidel München, Berlin und Leipzig 1926

Stegmaier	Reklameaufwand und Aktivierungspflicht FR 1956, S. 162
Steinberg	Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages für das Steuerrecht DStZ A 1958, S. 41 ff.
Strutz	Bespr. zu Fuistings "Die Preußischen indirekten Steuern" IV. Band VerwArch. Bd. 11 (1903), S. 475 ff.
Strutz	Kommentar zum Einkommenssteuergesetz 1. Band, Berlin 1927 2. Band, Berlin 1929
Stützel	Aktienrechtsreform und Konzentration in: Die Konzentration in der Wirtschaft 2. Teilband, S. 907 ff. herausgegeben von Arndt, erschienen in den Schriften des Vereins für Socialpolitik Neue Folge, Band 20 Berlin 1960 zitiert: Aktienrechtsreform , VfS. II (Seite)
Teichmann-Köhler	Kommentar zum Aktiengesetz 3. Aufl., Heidelberg 1950
Thiel	Die Gewinnverwirklichung beim Tausch DB 1958, S. 1431 ff.
Thiel	Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft DB 1961, S. 212 ff.
Thiel	Ein Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs zur körperschaftsteuerlichen Organschaft BB 1965, S. 743 ff.
Trumpler	Die Bilanz der Aktiengesellschaft Basel 1950

Trumpler-Falk	Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Nachtrag zur Steuerbilanz Basel 1953
Vangerow	Erläuterungen zur Rechtsprechung StuW 1954, Sp. 291 ff.
Vangerow	Zur einkommenssteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, Umwandlungen und Betriebsaufspaltungen StuW 1956, Sp. 158 ff.
Vangerow	Zur Betriebsaufspaltung StuW 1961, Sp. 202 ff.
v. Wallis	Zur handels- und steuerrechtlichen Beurteilung von Gewinn- und Verlustausschließungsverträgen der Aktiengesellschaft im Rahmen der Organschaft AG 1957, S. 99 ff.
v. Wallis	Die steuerliche Beurteilung von Ergebnisabführungsverträgen bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften NJW 1963, S. 1129 ff.
v. Wallis	Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen 1. Aufl., Herne-Berlin 1962 2. Aufl., Herne-Berlin 1964
Weißenborn	Die Rechtsprechung des RFH (BFH) zur Frage der Organschaft mit Ergebnisabführung NJW 1957, S. 1911 f.
Weisser	Der Gewinn der Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Gesellschaft und Aktionären erschienen in den Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 17 Berlin 1961 zitiert: Der Gewinn der Aktiengesellschaft

Westerfelhaus-Glade	Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerliches und betriebswirtschaftliches Problem 2. Aufl., Düsseldorf 1961 zitiert: Verdeckte Gewinnausschüttung
Wirckau	Zum geltenden Steuerrecht der Organ-, insb. der Ein- und Verkaufsgesellschaften StW 1936, Sp. 589 ff., 704 ff.
Wöhe	Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1962
Würdinger	Konzernrechtliche Abhängigkeit und Haftung der Konzernleitung DB 1957, S. 961 ff.
Würdinger	Betrachtungen zur Regelung der Konzernverfassung im Entwurf eines Aktiengesetzes DB 1958, S. 1447 ff.
Würdinger	Aktienrecht, systematische Darstellung Karlsruhe 1959
Zartmann	Mischformen des Gesellschaftsrechts in neuerer Betrachtung DB 1951, S. 736 ff.
Zartmann	Zeitgemäße Fragen der Organschaft in wirtschaftlicher Betrachtung BB 1952, S. 353 ff.
v. Zezschwitz	Gewinnverwirklichung und Tauschvorgänge DB 1957, S. 805 ff.
Zitzlaff	Zur Frage der Betriebs- oder Vertriebs-GmbH StuW 1951, Sp. 329 ff.
Zitzlaff	Der Verlustabzug, StuW 1951, Sp. 547 ff.

Abkürzungsverzeichnis

A.c.P.	Archiv für die civilistische Praxis (zitiert nach Band neuer Folge und Seite)
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (zitiert nach Jahr und Seite)
AKG	Kommanditgesellschaft auf Aktien
AktG.	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebsberater (zitiert nach Jahr und Seite)
Bd.	Band
BewG.	Bewertungsgesetz
BGBl.	Bundesgesetzblatt (zitiert nach Jahr und Seite)
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite)
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt (zitiert nach Jahr und Seite)
BVerfG.	Bundesverfassungsgericht

DIHT	Deutscher Industrie- und Handeltstag
DNotZ.	Deutsche Notarzeitschrift (zitiert nach Jahr und Seite)
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau (zitiert nach Jahr und Seite)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A (zitiert nach Jahr und Seite)
DV	Durchführungsverordnung
EFG.	Entscheidungen der Finanzgerichte (zitiert nach Band und Seite)
Einl.	Einleitung
Ergebnisbericht	Bericht über das Ergebnis einer Untersuchung der Konzentration in der Wirtschaft, erstattet vom Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft Bundestags-Drucksache IV/2320
Erl.	Erläuterungen
EStR.	Einkommensteuer-Richtlinien
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung (zitiert nach Erscheinungstag, -monat und -jahr)
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
Fußn.	Fußnote
G.	Gesetz
G.d.b.R.	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GG	Grundgesetz
GewStG.	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG.	GmbH-Gesetz

GmbH-Rdsch.	Rundschau für die GmbH (zitiert nach Jahr und Seite)
Großkomm.	Großkommentar zum Aktiengesetz
JFG	Jahrbuch für Entscheidungen in Angelegenheiten der Freiwilligen Gerichtsbarkeit und des Grundbuchrechts (zitiert nach Band und Seite)
JW	Juristische Wochenschrift (zitiert nach Jahr und Seite)
KG	Kammergericht
Komm.	Kommentar
KRG	Kontrollratsgesetz
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG.	Körperschaftsteuergesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (zitiert nach Jahr und Seite)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (zitiert nach Jahr und Seite)
NKM	Nachrichten und Kommentare aus der Mittelstandspolitik - Monatlicher Rundbrief des Bundesarbeitskreises Mittelstand der CDU/CSU und des Diskussionskreises Mittelstand der CDU/CSU-Fraktion des Deutschen Bundestages (zitiert nach Jahr, Monat und Seite)
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PBefG.	Personenbeförderungsgesetz
Rdnr.	Randnummer

RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt (zitiert nach Jahr und Seite)
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite)
RStBl.	Reichssteuerblatt (zitiert nach Jahr und Seite)
RuPrVwBl.	Reichs- und Preußisches Verwaltungsblatt (zitiert nach Jahr und Seite)
StAnpG.	Steueranpassungsgesetz
StBJB	Steuerberater-Jahrbuch (zitiert nach Jahr und Seite)
StuW	Steuer und Wirtschaft (zitiert nach Jahr und Spalte)
StW	Steuer und Wirtschaft (bis 1945) (zitiert nach Jahr und Spalte)
TZ	Textziffer
Untersuchungen zur Besteuerung	Untersuchungen zur Besteuerung, zu den Wettbewerbsverhältnissen und zum Patentwesen, Anlagenband zur Bundestags-Drucksache IV/2320 (Ergebnisbericht, Hauptteil III)
Urt.	Urteil
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG.	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrundschau (zitiert nach Jahr und Seite)
VerwArch.	Verwaltungsarchiv (zitiert nach Band, Jahr und Seite)

VfS.	Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge, Band 20, "Die Konzentration in der Wirtschaft" (zitiert nach Band und Seite)
WM	Wertpapier-Mitteilungen (zitiert nach Jahr und Seite)
ZHF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, (zitiert nach Jahr und Seite)

DIE BEEINFLUSSUNG DER UNTERNEHMENSKONZENTRATION DURCH DAS STEUERRECHT

Einleitung

§ 1 I. Theoretische Einordnung des Themas

1. Die Unternehmenskonzentration als vermeintlich unausweichliche Folge der Industrialisierung

Aus der Rückschau auf die vergangenen einhundertfünfzig Jahre kann ohne Bedenken festgestellt werden, daß die Ballung wirtschaftlicher Einheiten in der heutigen Zeit, Mammutunternehmungen, Konzerne, Kartelle und Trusts ohne die Industrialisierung undenkbar gewesen wären. Mit dieser Diagnose ist aber noch nichts darüber gesagt, daß diese Entwicklung eine zwangsläufige war, insbesondere nicht andere Bedingungen hemmender oder fördernder Natur in das Geschehen eingegriffen haben. Daß die moderne Technik notwendig zu Fusionen oder Konzernbildungen, zu Oligopol oder Monopol führe, ist schon praktisch seit Beginn der Industrialisierung im 19. Jahrhundert vertreten worden. Dabei konnten sich die ursprünglichen Vertreter dieser Ansicht wenigstens noch mit einiger Berechtigung auf gewisse Ereignisse im historischen Geschehensablauf berufen[1]. In der Zwischenzeit hat die Wirklichkeit jedoch bewiesen und die Wissenschaft verdeutlicht, daß Technisierung oft gerade das Gegenteil bewirkt und daß, soweit derartige Ballungswirkungen aufgetreten sind, diese nur verhältnismäßig selten auf technische beziehungsweise rein technische Ursachen zurückzuführ-

1) So stand Marx für seine Lehre ein umfangreiches Repertoire an Ereignissen in der englischen Industrie zur Verfügung, s. K. Marx, Das Kapital, insb. 1. Band, IV. Abschnitt, S.327 ff., u. VII. Abschnitt, S. 592 ff.

ren sind[1]. Gleichwohl findet sich nach wie vor der "Glaube an die Zwangsläufigkeit der Entwicklung". Die pseudowissenschaftliche Lehre vom Geschichtsmechanismus, hier im Gewande des Glaubens an eine stetig fortschreitende Unternehmenskonzentration, läßt sich zugleich auch als eine ausgeprägte Ideologie von Interessenten besonderer Art bezeichnen[2]. Wenn irgend die Diskussion heute in der Wirtschaft auf Konzentrationsvorgänge stößt, so werden technische Notwendigkeiten hervorgehoben, und kaum jemand wird öffentlich sich bereitfinden, die wahren Gründe hierfür zu nennen. "Denn den Leitern und Funktionären von Kartellen und Konzernen leistet das Argument gute Dienste, um die Notwendigkeit privater Machtbildung nachzuweisen. Wenn wirklich die moderne Technik sie unausweichlich macht, scheint sie der Kritik entrückt zu sein". "Womöglich wird sogar jener, der die Konzentrationstendenz mit erheblichen rechts- und wirtschaftspolitischen Bedenken registriert, so hingestellt, als ob er ein Feind des technischen und wirtschaftlichen Fortschritts sei"[3]. Außer dem Management der Unternehmen "sind es die Funktionäre zentraler Planung, deren Machtansprüchen und Existenzberechtigung dieses Argument dient. Die Technik führe zum Monopolkapitalismus, der auf die Dauer untragbar sei und die zentrale Planung erzwinge. So erhält eine Meinung, die offensichtlich den Fakten widerspricht, von zwei Führerschichten einen Impuls, der die Wirtschaftspolitik stark beeinflußt"[4].

2. Die Unternehmenskonzentration als Folge mannigfacher rechtlicher und wirtschaftlicher Gegebenheiten

Gegenüber der Verschleierungstaktik dieser Interessengruppen, deren Macht und Einfluß nicht nur in der öffentlichen Diskussion, sondern vor allem bei

---

1) Es muß hierbei insb. auf die Werke Euckens, Grundsätze der Wirtschaftspolitik, und "Die Wettbewerbsordnung und ihre Verwirklichung" in Ordo II, S. 1 ff., sowie auf H. O. Lenel, Ursachen der Konzentration, und auf das dreibändige Werk des Vereins für Sozialpolitik, Die Konzentration, bes. dessen 2. Bd., Ursachen der Konzentration, verwiesen werden.

2) Eucken, Grundsätze der Wirtschaftspolitik, S. 239; ähnlich auch C. E. Fischer, Rechtsschein, S. 93 f.

3) C. E. Fischer, Die Unternehmenskonzentration, S. 31

4) Eucken, Grundsätze der Wirtschaftspolitik, S. 239; Sperrung v. Verf.

Erlaß wichtiger wirtschaftspolitischer Akte von Gesetzgebung und Verwaltung in der Tat kaum zu unterschätzen ist, muß an der einfachen Wahrheit festgehalten werden, daß die industrielle Konzentration der letzten hundert Jahre auf einem ganzen "Bündel von Ursachen" beruht. "Aus der gesamtgeschichtlichen Entwicklung ging sie hervor. Im Rahmen dieser Gesamtgeschichte wirkte sich auch die moderne Technik aus. Aber es war nicht so, daß die Konzerne und Syndikate mit Zwangsläufigkeit aus dem technischen Apparat hervorwuchsen"[1].

Diese Erkenntnis macht erst den Weg frei für wirtschafts- und rechtstheoretische Untersuchungen über die wirklichen Ursachen der Entwicklung. Sie ermöglicht es andererseits, auch die Forderung nach einer bewußt gestalteten Wirtschaftsordnung durchzusetzen, wobei der Rechtsordnung zweifellos ausschlaggebende Bedeutung zufällt. Die Erlaubnis zur Ausgestaltung besitzt jedenfalls der Gesetzgeber auch nach dem Grundgesetz[2], und es spricht nicht gegen seine Möglichkeiten und für die angeblich stärkere Macht der wirtschaftlichen Tatsachen, wenn vereinzelt Mißerfolge auftreten. Vor allem darf nicht punktuell vorgegangen werden, wie es bei Erlaß eines wirtschaftspolitisch so wichtigen Gesetzes wie des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen der Fall war, als der Weg zu Machtballung und Marktbeherrschung über die Kartellierung zwar weitgehend ausgeschaltet, derjenige über die Konzernbildung aber fast völlig vernachlässigt wurde. Auch die Bedeutung, die der Einheit der Rechtsordnung auf den einzelnen Rechtsgebieten zukommt, muß größte Aufmerksamkeit geschenkt werden, wozu die mit dem Erlaß des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen gleichzeitige Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft ein negatives Beispiel abgibt. Und wichtiger als das Verbot unerwünschter wirtschaftlicher Erscheinungen ist die Vorbeugung, daß es zu ihnen überhaupt nicht kommen kann, weshalb der geringe Erfolg der Mißbrauchsaufsicht bei Monopolen[3] auch nach einer Verschärfung der einschlägigen Bestimmungen kaum stärker werden wird, solange nicht auf die Ursachen der Entstehung von Monopolen lenkend eingewirkt wird.

---

1) Eucken, a.a.O., S.235

2) Rinck, Wirtschaftsrecht, S.34, Randnr. 116

3) den z.B. der Kartellbericht der Bundesregierung vom 22.8.1962, Bundestags-Drucksache IV 617, S.70, feststellt

Wenn die vorliegende Arbeit sich mit der Darstellung der Einflüsse des Steuerrechts auf Unternehmenszusammenfassungen beschäftigt, so muß man sich auch hierbei immer vor Augen halten, daß das gestellte Thema nur einen Sektor aus dem umfassenden Problemkreis der Konzentration bildet. So kommen neben dem Steuerrecht weite Gebiete der übrigen Rechtsordnung als Ursache für Konzentrationsbewegungen in Betracht, insbesondere etwa das Patentrecht, das Markenschutzrecht, das Kartellrecht, das Recht der Kapital- und Personalgesellschaften, das Konkursrecht und das bürgerliche Recht im engeren Sinne. Die Wirtschaftspolitik, die ihren gesetzgeberischen Niederschlag schon in der Rechtsordnung gefunden haben kann, kann auch im übrigen maßgebende Impulse - je nach der Gesamtentscheidung, welches Wirtschaftssystem verwirklicht werden soll - für oder gegen die Konzentration geben. Zu denken wäre hier an die Währungspolitik, an die Konjunkturpolitik, die Einkommens- und Sozialpolitik. Diesen vom Staat vorgegebenen Einflußmöglichkeiten stehen die Vorstellungen, Hoffnungen und Wünsche der Privatunternehmer gegenüber, die erstere bewußt oder unbewußt teils zur Durchsetzung ihrer Ziele benutzen, teils aber auch ausschließlich von diesen bestimmt werden[1]. Im einzelnen können etwa Streben nach Unternehmensvergrößerung, Rentabilitätsverbesserungen durch Rationalisierung, Oligopol- und Monopolgewinnen, Risikominderung, Anlage überschüssiger Mittel und persönliches Machtstreben zu Konzentrationsvorgängen führen[2].

3. Die Möglichkeit und die Grenzen exakter Aussagen über die Geeignetheit bestimmter Daten zu Unternehmenskonzentrationen

Die Vielfalt und Komplexität der häufig ineinander greifenden Ursachen macht es schon verständlich, daß eine völlig exakte Zurückführung einer

1) vgl. dazu unten S. 35 ff. etwa die Darstellung der steuerlich erzwungenen Gewinneinbehaltung durch hohe Einkommens-u. Körperschaftssteuersätze

2) Denkschrift der ASU, S. 10; ähnlich z. B. Mertens in Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, S. 148; Eucken, a. a. O., S. 235; C. E. Fischer, Die Unternehmenskonzentration, S. 28 ff.; zum Ganzen H. O. Lenel, Ursachen der Konzentration, sowie aus dem dreibändigen Werk des Vereins für Socialpolitik, Die Konzentration, insbes. dessen Band II, Ursachen der Konzentration

bestimmten Unternehmenskonzentration auf eine oder mehrere Ursachen und deren quantitativen Anteil am Ergebnis kaum möglich sein wird. Hinzu kommt, daß die aufgezählten Ursachen oft sich nur allmählich und schleichend auswirken. Nicht ganz selten geht die "Hineinmanövrierung" einer Gesellschaft in einen Konzern völlig unbemerkt von der Öffentlichkeit oder gar der Verwaltungen vor sich - bis etwa bei den nächsten Aufsichtsrats- und Vorstandswahlen die Vertrauensleute des jetzigen "Herrn" die entscheidenden Posten besetzen. Hier setzt das Problem der aktien- und konzernrechtlichen wie auch der Börsenpublizität ein, der zweifellos nicht nur kontrollierende, sondern auch abschreckende Funktionen im Hinblick auf die Unternehmenskonzentration zukommen, und sicher ist auf diesem Gebiet manches besserungsbedürftig[1]. Doch interessiert dies Problem im Rahmen der vorliegenden Arbeit nur am Rande. Zunächst ist es nicht ihre Aufgabe, einzelne Konzentrationsvorgänge in der Wirklichkeit auf deren Hintergründe zu beleuchten. Ungeachtet der Schwierigkeiten, hier Klarheit zu schaffen, läßt sich jedenfalls über bestimmte Daten der Rechts- und Wirtschaftsordnung beziehungsweise über die diese in Rechnung stellenden Pläne der Privatunternehmer das generelle Urteil fällen, ob sie zur Konzentration neigen oder nicht. Damit bleibt unentschieden, ob nicht im Einzelfalle infolge besonderer Verhältnisse trotz einer an sich vorhandenen Tendenz zu Unternehmenskonzentrationen Ballungserscheinungen ausbleiben oder gar die Konkurrenz sich verstärkt. Unter diesem Vorbehalt stehen daher auch die Feststellungen dieser Arbeit, diese oder jene steuerliche Maßnahme sei konzentrationsfördernd. Oftmals war es sogar unumgänglich, auf das Zusammenspiel mit anderen Ursachen einzugehen[2]. Dies geschah weniger um eines Hanges zur Vollständigkeit willen als vielmehr, um die Tragweite der steuerlichen Ursachen erst richtig zu erfassen. Es ist viel gestritten worden, ob das Steuerrecht überhaupt alleine fähig ist, Unternehmenskonzentrationen zustande zu bringen. Diese Frage mag auf sich beruhen. Selbst wenn die Freude, Steuern eingespart zu haben, sich mit anderen Motiven paart, ist die Bedeutung des Steuerrechts groß genug. Denn entweder haben die steuerlichen Einspa-

1) Auf der aktienrechtlichen Publizität liegt auch einer der Schwerpunkte der Reformbestrebungen des Aktiengesetzes 1965

2) so etwa die Darstellung der Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch die Körperschaftsteuer, bes. S.38 ff.

rungsmöglichkeiten zu weitergehenden Spekulationen wie zum Beispiel der Unternehmensvergrößerung, der Vergrößerung des Marktanteils, der Risikomischung und dergleichen angeregt oder die Durchsetzung dieser Ziele wurde erst durch die steuerlichen Vergünstigungen ermöglicht oder sie wurden jedenfalls als "angenehme Zugabe" empfunden. Der globale Einfluß des Steuerrechts auf den heutigen Stand der Konzentration läßt sich naturgemäß schlecht genau einschätzen. Er wird, soweit zu sehen, aber von allen objektiven Kennern der Materie als erstrangig oder gar entscheidend anerkannt[1].

4. Freiheit, Wettbewerbsordnung und Unternehmenskonzentration

Mit der Feststellung, die eine oder andere staatliche Gegebenheit sei konzentrationsfördernd, ist an sich noch nichts über ihren Wert oder Unwert gesagt. Das Urteil hierüber ist notwendig auch relativ, das heißt bezogen auf die Frage, von der Durchsetzung welcher Zwecke man ausgeht beziehungsweise welche Folgen man wirtschaftspolitisch für wünschenswert erachtet. Hier gibt es nur zwei "chemisch reine" Lösungen. Hat man die Verwirklichung der Wettbewerbsordnung im Auge, so erhellt es ohne weiteres, daß jede Unternehmenskonzentration bedenklich stimmen muß, weil mit der abnehmenden Zahl der Produktions- und Handelsunternehmungen die Lenkung des Wirtschaftsprozesses über die Preise, also durch die freie Entscheidung der Einzelwirtschaften immer unzulänglicher wird und an ihre Stelle das Preisdiktat einzelner Marktteilnehmer und mangelnde Güterversorgung tritt. Ganz anders vom Standpunkt der Zentralverwaltungswirtschaft, die eben anstelle der Wirtschaftslenkung über die Preise eine solche mittels von oben diktierter Pläne und - zumeist entgegen den ausdrücklich erklärten Zielen des Regimes - anstelle der Befriedigung der Bedürfnisse, "der Freiheit der Konsumwahl", die Stärkung der Staatsgewalt durch Investition in den Mittelpunkt stellt. Hier bedarf es ebenso keiner weiteren Erläute-

1) z.B. Bühler, ZHF 1941, S.1, 2, 3; Pohmer, Die Beeinflussung der Konzentration in VfS II, S.1046; H.O. Lenel, Ursachen der Konzentration, S.206; C.E.Fischer, in NJW 1954, S.700 ff.

rungen, daß eine zentrale Lenkung von oben sich um so leichter vollziehen läßt und um so leichter auch die Versklavung der Untertanen ist, je mehr kleine und mittlere Unternehmungen zugunsten weniger Riesenunternehmungen aus dem Wirtschaftsprozeß verschwinden - eine Unternehmenskonzentration also höchst erwünscht erscheint. Es sollte freilich kein Zweifel daran bestehen, welche dieser Möglichkeiten der Wirtschaftsordnung gemäß ist, die in der Bundesrepublik nach deren erklärten Zielen verwirklicht werden soll, der Wettbewerbsordnung, mögen von dem Prinzip auch aus der Sozialstaatsklausel des BGG Ergänzungen her gerechtfertigt oder gar unerläßlich sein[1]. Der wirtschaftspolitische Standort der Bundesrepublik sollte dabei um so weniger zweifelhaft sein, als jedem der beiden wirtschaftlichen Lenkungssysteme ein allgemeinpolitisches System entspricht, der Wettbewerbsordnung das "System" der Freiheit, der Zentralverwaltungswirtschaft das System des Totalitarismus. Man kann entgegen einer zwar durchaus verbreiteten, aber nichtsdestoweniger rückständigen und unzutreffenden Meinung nicht wirklich die politische Freiheit ohne die wirtschaftliche und die wirtschaftliche ohne die politische Freiheit besitzen, weil das Wechselspiel, die "Interdepenz" beider Ordnungen, der Staats- und Wirtschaftsordnung, eine solche Trennung illusorisch macht. Von da aus muß es allerdings mit Sorge registriert werden, wenn auf wirtschaftlichem Gebiet die Alternativen schwinden, und erhebt sich die Forderung nach Konzentrationsneutralität, so schillernd dieser Begriff auch sein mag. Das Minimum, was man in dieser Hinsicht erwarten kann, ist die Abwesenheit jeder zu Unternehmenskonzentrationen anreizenden staatsgesetzten Gegebenheiten. Dies gilt - und mit Hinblick auf das Steuerrecht besteht Anlaß, dies besonders auszusprechen - für alle Staatsgewalten, die Legislative, die Rechtsprechung und die Verwaltung. Es mag zwar immer wieder vorkommen, daß Unternehmenskonzentration "auch bei vollständiger Anwendung der Prinzipien" der Wettbewerbsordnung, als natürliche Folge eines Leistungswettbewerbs, also "systemgerecht", entstehen. För-

1) Unzutreffend ist allerdings die noch häufig anzutreffende Meinung, Wirtschaftspolitik im Sinne der Wettbewerbsordnung bedürfe einer Art "sozialer Bremse". Die Wirtschaftspolitik der Wettbewerbsordnung - richtig verstanden - hat gerade auch die Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit und Sicherheit zum Gegenstande, die Sozialpolitik ist in diesem Sinne Wirtschaftsordnungspolitik, indem sie bereits im Ansatz die Entstehung sozialer Fragen zu verhindern sucht, so z.B. Eucken, Grundsätze, S.313.

dernder Maßnahmen des Staates, abgesehen von der Tatsache, daß ausnahmslos nicht nur Unternehmen mit echten Kostenvorteilen begünstigt werden, bedarf es dabei auch insoweit nicht, da sich "bei entsprechender Transparenz" die volkswirtschaftlich bessere Leistung auch ohnedies durchsetzen wird.

§ 2 II. Der Begriff der Unternehmenskonzentration

Bisher wurden die Begriffe Unternehmenskonzentration und Unternehmenszusammenfassungen als bekannt und eindeutig vorausgesetzt. In Wirklichkeit herrscht hier in der Lehre jedoch keine einhellige Begriffsbestimmung vor. Selbstverständlich bedarf es zur Untersuchung der relevanten Tatbestände und Vorgänge einer Begriffsklärung. Eine kritische Auseinandersetzung mit allen bislang vertretenen Konzentrationsbegriffen kommt im Rahmen dieser Arbeit allerdings nicht in Betracht. Es genügt, typische Arbeitsbegriffe an der Hand zu haben, die einerseits nicht zu eng gefaßt sind, andererseits aber die Gewähr bieten, daß ihnen auch tatsächlich nur die in der Arbeit behandelten Erscheinungen unterfallen.

1. Der Konzentrationsbegriff in der Literatur

Das Gemeinsame aller Konzentrationsbegriffe ist offenbar das Merkmal der Ballung ökonomischer Größen, weshalb es von Arndt und Ollenburg[1] auch selbst zum Konzentrationsbegriff erhoben worden ist. Diese Begriffsbildung hat zunächst den Vorteil, daß sie der wörtlichen Übersetzung entspricht. Eine Verengerung dieses Begriffes auf bestimmte Erscheinungen der Konzentration ist zudem höchst unglücklich, weil damit den verschiedensten Inhaltsbestimmungen Tür und Tor geöffnet ist. So versteht etwa Karl Marx unter Konzentration die Ballung von Eigen-

1) Begriff und Arten der Konzentration, VfS I, S. 7.

tum an Produktionsmitteln in der Hand natürlicher Personen, während Eucken darunter die Vereinigung vieler Werke unter einheitlicher Leitung, also vor allem die Konzernierung, versteht. Der Begriff der Konzentration von Arndt und Ollenburg erweist sich allerdings für die Zwecke der vorliegenden Arbeit als zu umfassend und ist daher nur als Oberbegriff zu verwenden. Denn nicht die Ballung jeglicher denkbarer, sondern ganz bestimmter ökonomischer Größen steht im Mittelpunkt der Untersuchungen. So interessieren beispielweise die Konzentration von Einkommen und Vermögen nur insoweit, als sie eine Folge der Konzentration von Unternehmungen sind. Auch auf die Konzentration von Verfügungsmacht kommt es nicht in erster Linie an. Sicher ist zwar, wie Lenel[1] unbedenklich zuzugeben ist, die Konzentration von Verfügungsmacht ein Charakteristikum des Konzentrationsprozesses. Doch ist sie zunächst selber "im wesentlichen eine Folge der Wandlungen bei den Kapitalgesellschaften"[2], eine Folge der Unternehmungsverbindungen, auf die deshalb zuerst abzustellen ist. Der Begriff der Konzentration der Verfügungsmacht läßt die Ursache der Entwicklung außer acht. Er betont für eine überwiegend rechtswissenschaftliche Arbeit anstatt der rechtlichen Begründung zu sehr das wirtschaftliche Ergebnis. Zu übersehen ist auch nicht, daß Unternehmensverbindungen zwar die charakteristische, aber eben doch nicht die einzige Form des Konzentrationsprozesses sind. So erscheint etwa bei Fusionen auch weniger die Konzentration von Verfügungsmacht, die zweifellos auch vorhanden ist, bedeutend, als vielmehr die Konzentration von Vermögen. Die Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Konzentration bei Lenel, die dem Begriff der Konzentration von Verfügungsmacht gleich sein soll, ist im übrigen nicht vollständig. Eine wirtschaftliche Konzentration ist ja nicht nur dann gegeben, "wenn die Zahl der Pläne, in welchen über den Wirtschaftsprozeß einer Verkehrswirtschaft entschieden wird, abnimmt"[3]. Zu einem Ausscheiden eines Konkurrenten braucht die wirtschaftliche Entwicklung noch nicht geführt zu haben, eine wirtschaftliche Konzentration liegt auch dann - relativ - vor, wenn einzelne Unternehmungen etwa den Marktanteil steigern können, während die übrigen zurückbleiben.

---

1) Ursachen der Konzentration, S.2

2) So Lenel, a.a.O., selbst

3) Lenel, a.a.O., S.3

2. Der Begriff der Unternehmenskonzentration

Demgegenüber wird hier der Begriff der Unternehmenskonzentration in den Mittelpunkt gestellt.

a. Der Rechtsbegriff des Unternehmens

Unter dem Begriff des Unternehmens wird hier eine rechtliche Einheit wie zum Beispiel die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Offene Handelsgesellschaft oder die Kommanditgesellschaft verstanden. Das Unternehmen "ist auch rechtlich gesehen die kleinste Einheit, die tatsächlich wirtschaftet", es ist die kleinste wirtschaftende Einheit, "für die ein Jahresabschluß aufgestellt wird"[1]. Es ist dagegen nicht erforderlich, daß diese rechtliche Einheit auch - wie bei den Kapitalgesellschaften - rechtlich selbständig ist, auch Personenunternehmen sind Unternehmen in diesem Sinne[2]. Unbestritten ist weiter, daß der rechtlichen Selbständigkeit die wirtschaftliche Selbständigkeit nicht entsprechen muß. Eine Konzern-Aktiengesellschaft ist jedenfalls nach bürgerlichem Recht und Handelsrecht ein Unternehmen, mögen die wichtigen wirtschaftlichen Entscheidungen auch nicht von ihr, sondern der Konzernspitze gefällt werden. Das Auseinanderfallen von rechtlicher und wirtschaftlicher Einheit hat die Konzentrationsmöglichkeiten, die sonst nur über Unternehmenswachstum oder Fusionen denkbar gewesen wären, entscheidend "bereichert". Gegen die Zuerkennung des Rechtsbegriffs "Unternehmen" für Konzerngliedgesellschaften, gegen den "starren Formalismus in der Anerkennung eines Unternehmens als Rechtseinheit" ist deshalb auch Stellung bezogen worden, und zweifellos würde ein Unternehmensrecht, das statt rechtlich selbständiger, aber wirtschaftlich abhängiger Gesellschaften das Konzerngefüge an den Anfangspunkt seiner Folgerungen stellte, wesentliche Rechtsprobleme der Konzentration von Unternehmungen beseitigen. Das Steuerrecht ist in dieser Hinsicht weit vorausgeeilt, indem es durch Spezialinstitute wie Schachtelprivileg, Organschaft und Unternehmereinheit wichtige Schritte zur Anerkennung als Un-

1) So Fürst, Stand der Konzentration in Westdeutschland in VfS. I, S.82

2) Anders offenbar C.E.Fischer, Die Unternehmenskonzentration, S.12 ff., der der Ansicht ist, die gesetzliche Anerkennung als Rechtseinheit fehle den Personenunternehmen. Es dürfte eine Verwechslung von Rechtseinheit und rechtlicher Selbständigkeit vorliegen.

ternehmensgesamtheit unternommen hat. Im Gesellschaftsrecht ist die Entwicklung indessen - noch - nicht soweit gediehen[1], weshalb entsprechend den rechtlichen Gegebenheiten von dem obigen Rechtsbegriff des Unternehmens ausgegangen werden muß.

b. Der Begriff des Betriebs

Dem Unternehmen steht der Betrieb gegenüber. Im Gegensatz zu dem Unternehmen wird unter einem Betrieb keine rechtliche, sondern eine wirtschaftlich-technische Einheit verstanden. Denkbar ist allerdings, daß Unternehmen und Betrieb zusammenfallen, nämlich, wenn ein Unternehmer nur einen Betrieb, zum Beispiel ein Lebensmittelhändler nur eine Ladenverkaufsstätte, hat. Eine rechtliche Bedeutung kommt dem Begriff des Betriebes im Rahmen dieser Arbeit kaum zu.

c. Begriff der Unternehmenskonzentration

Von dem Begriff der Unternehmenskonzentration wird in Anlehnung an Arndt und Ollenburg[2] gesprochen, wenn Unternehmen aa. vergleichsweise gegenüber anderen Unternehmen stärker wachsen oder bb. sich mit (einem oder mehreren) anderen Unternehmen zusammenschließen.

aa. Die Unternehmenskonzentration durch Unternehmenswachstum

Die Unternehmenskonzentration durch Unternehmenswachstum kann auf

---

1) Ansätze dafür sind bereits durch das GWB gegeben, das in § 22 Abs. 5 ersichtlich davon ausgeht, alle Konzerngesellschaften bildeten ein Unternehmen. Dagegen stellt das AktG. v. 6. Sept. 1965 in seinen Definitionen wieder einseitig auf das rechtlich selbständige Unternehmen auch dann ab, wenn es sich um in Mehrheitsbesitz stehende, abhängige Konzernunternehmen, wechselseitig beteiligte Unternehmen oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrages handelt, §§ 15 ff.

2) Begriff und Arten der Konzentration VfS. I, S. 28

verschiedenen Umständen beruhen. Zunächst können marktpolitische Gründe oder auch einfach überlastete Kapazitäten Betriebserweiterungen angezeigt erscheinen lassen, wobei das Produktionsprogramm unverändert bleibt. Oder es werden zusätzlich zu den bereits vorhandenen neue Produktionsprogramme aufgestellt oder diese gar gänzlich auf rentablere wirtschaftliche Betätigungen umgestellt. Denkbar ist jedoch auch, daß ohne jede Betriebserweiterung der Leistungsanteil einiger Unternehmungen infolge höherer Leistungsfähigkeit oder von Präferenzen wächst. Bei insgesamt wachsenden Märkten ist diese Möglichkeit kaum bedeutsam, weil erhebliche Steigerungen des Marktanteils dann unumgänglich auch mit Betriebserweiterungen verbunden sein dürften. Bei schrumpfenden Mräkten jedoch[1] kann eine Konzentration auf die Großen erfolgen, ohne daß der Umsatz, der Gewinn oder ein sonst die Größe eines Unternehmens mehr oder minder bestimmendes Merkmal größer wird. Auch diese Erscheinung wird man als Unternehmenskonzentration bezeichnen müssen, wenngleich ihre wirtschaftliche Bedeutung nicht eben groß sein wird.

bb. Unternehmenszusammenschlüsse

Unternehmenszusammenschlüsse können ebenfalls in verschiedener Form vor sich gehen. Zu ihnen zählen Fusion, Konzernierung, Kartellierung und andere Formen von Unternehmensverbindungen, für die bereits Haußmann[2] auch den Oberbegriff der Unternehmenszusammenfassung verwendet hat. Auf den Unternehmenszusammenfassungen liegt das eigentliche gesellschaftsrechtliche Interesse, da die Unternehmenskonzentration durch Unternehmenswachstum alleine keine gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen für das wachsende Unternehmen zeitigt.

---

1) wie z.B. der Kautabak- und Motorrad-Markt

2) Das Recht der Unternehmenszusammenfassungen; desgl. etwa Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S.250

α. Die Fusion

Die sichtbarste, "radikalste", aber rechtlich am wenigsten Probleme bietende Form der Unternehmenszusammenfassung ist die der Fusion zweier bislang rechtlich selbständiger Unternehmen. Das Aktiengesetz bietet hierfür bekanntlich zwei Möglichkeiten, die Fusion durch Aufnahme, §§ 340 ff. AktG., und die Fusion durch Neubildung, §§ 353 ff. AktG.

ß. Die Konzernierung - Arten und Begriff

Weitaus undurchsichtiger, für die Unternehmenskonzentration aber um so bedeutender sind dann die Unternehmenszusammenschlüsse in der Form der Konzernverschachtelung. Reinen Unternehmensstatistiken entziehen sie sich, da die angegliederten Unternehmen ja rechtlich selbständig bleiben. Konzernstatistiken stehen aber nicht zur Verfügung. Die Möglichkeiten der Konzerngestaltungen sind im einzelnen sehr verschieden[1]. Da sie auch für die Darstellung einer Beeinflussung durch das Steuerrecht eine Rolle spielen, soll eine kurze Übersicht vorangestellt werden.

Schon die Beherrschungsgrundlage variiert; sie reicht von Unternehmensverträgen (mit oder ohne Abstützung durch kapitalmäßige Beteiligung) bis zur Ausübung faktischer Macht etwa auf Grund kapitalmäßiger Beteiligung, personeller Verflechtung oder nur auf Grund einer Machtstellung als Zulieferer oder Abnehmer, und häufig sind mehrere oder alle Merkmale anzutreffen.

Im Ganzen ist indes wenigstens in Deutschland die kapitalmäßige Beteiligung die hauptsächliche Beherrschungsgrundlage, zu der dann als

1) Eine systematische Übersicht über die möglichen steuerrechtlichen Konzerngestaltungen gibt Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 330 ff.

deren Folge personelle und vertragliche Verbindungen zur Abstützung hinzutreten. Zuweilen ist die Reihenfolge aber auch umgekehrt, wenn etwa ein Unternehmen auf Grund seiner Marktstellung eine kapitalmäßige Beteiligung "zur größeren Krisenfestigkeit" - oder unter welcher Bezeichnung sonst die Übernahme öffentlich begründet wird - "nahelegt". Hinsichtlich des Aufbaus der Konzerne unterscheidet man einmal den Fall, daß zum Beispiel bei innenorganisatorisch hochentwickelten Konzernen für die Aufgaben der wirtschaftlichen Gesamtleitung nach einheitlichen Gesichtspunkten die "Konzern-Abteilung" juristisch verselbständigt wird, indem auf eine neben den bereits bestehenden Produktionsunternehmen neugegründete Gesellschaft die zur Beherrschung der angeschlossenen Unternehmen notwendigen Anteilsrechte übertragen werden und die hinfort die einheitliche Leitung und Finanzierung übernimmt. In der Praxis kommt es auch vor, daß einem der verflochtenen Unternehmen, das keine betrieblichen Funktionen mehr erfüllt, zu dem gleichen Zwecke die Anteilsrechte übertragen werden. In beiden Fällen handelt es sich dann um eine sogenannte reine Holding- (Dach-) Gesellschaft im Gegensatz zu einem Produktionsunternehmen, das auf Grund seiner Beteiligungen an anderen Unternehmen zusätzlich die Führung des Konzerns übernimmt, ohne daß eine klare Trennung beider Funktionen ohne weiteres erkennbar wäre (gemischte Holding- oder Dachgesellschaft). Im übrigen variiert der Grad der Vereinheitlichung der Willensbildung und -ausführung zwischen bloßer Oberleitung bei locker gefügten Konzernen bis zur straffen verwaltungs- und produktionstechnischen Zentralisation nach Art eines Einheitsunternehmens und nicht selten sogar, was öfters noch nicht erkannt ist, straffer als bei diesem. Weitere Unterscheidungen werden mit Gleich- beziehungsweise Unterordnungskonzernen getroffen, je nachdem die ehemals gleichberechtigten Unternehmen allmählich in eine kapitalmäßige Abhängigkeit zu einer von ihnen gegründeten Verwaltungsgesellschaft geraten oder ob die Konzernspitze von Anfang an das wichtigste Produktionsunternehmen war, das die Leitung der übrigen Unternehmen an sich gezogen hat. Große Bedeutung haben auch die sogenannten diagonalen oder gemischten Konzerne erlangt, bei denen

eine Verbindung nahestehender Produktionsstufen überhaupt fehlt.

In Anbetracht der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten läßt sich der Konzern, der für das Aktienrecht und das Gesellschaftsrecht überhaupt eine Legaldefinition in § 15 AktG. vom 30.Jan. 1937 und sodann in § 18 AktG. vom 6. Sept. 1965 erfahren hat, sehr zu Recht auch als ein "Sammelbegriff für eine Kategorie von Unternehmenszusammenfassungen" bezeichnen, "bei denen eine effektenkapitalistische (anteils - eigentumsmäßige), vertragliche oder personelle Verflechtung der einzelnen Gliedunternehmen (auch mehrere oder alle dieser Methoden nebeneinander) die Grundlage für die einheitliche Leitung im Sinne einer den Einzelgliedern übergeordneten, wirtschaftlichen Einheit abgibt"[1]. Mindesterfordernis ist bei aller Unterschiedlichkeit in jedem Falle die einheitliche Leitung; darüber hinaus kann sich die Vereinheitlichung bis zur völligen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung steigern.

γ. Sonstige Unternehmenszusammenschlüsse

Zu den Unternehmenszusammenschlüssen werden endlich auch Kartelle und Syndikate gerechnet. Sie spielen ungeachtet ihres großen Einflusses in der Vergangenheit[2] heute nach Erlaß des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen im Rahmen des Problems der Unternehmenskonzentration jedenfalls im Steuerrecht ebenso wenig eine Rolle wie die noch lockereren Unternehmensverbindungen durch Zweck- oder Arbeitsgemeinschaften oder Berufsverbände, ohne daß der Einfluß gerade der letzteren besonders auf die Gesetzgebung im übrigen unterschätzt werden sollte.

---

1) Bühler, a.a.O., S.250

2) hierzu z.B. Lenel, Ursachen der Konzentration, S.93 ff.

HAUPTTEIL

A. Die Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Begünstigung von Einheitsunternehmen

§3 1. Abschnitt:

Die Beeinflussung durch die deutsche Umsatzsteuer

I. Einführung

1. Der Vorrang der Umsatzsteuer unter den steuerlichen Anreizen zur Unternehmenskonzentration

Von wirklicher Bedeutung für den Stand der Unternehmenskonzentration dürften allein zwei Steuerarten sein, die auch das Rückgrat des gesamten Steueraufkommens bilden. Es sind dies die Umsatzsteuer und die Einkommen- und Körperschaftsteuer, auf die sich die Ausführungen im wesentlichen auch beschränken. Man hat darüber gestritten, welcher von beiden Steuern das "Prädikat" zukomme, am meisten die Unternehmenskonzentration gefördert zu haben. Meines Erachtens läßt sich diese Frage nicht ohne einen Blick auf den Zeitpunkt des Vergleichs lösen. So dürften in den Jahren des wirtschaftlichen Wiederaufbaus, als die Einkommensteuer - und auch die Körperschaftsteuer - ihre Höchstsätze erreicht hatte und die Körperschaftsteuer keine ermäßigten Sätze bei Gewinnausschüttungen kannte, und bei der überragenden Bedeutung der Selbstfinanzierung die durch diese Steuern hervorgerufenen Anreize zur Unternehmenskonzentration mindestens gleichwertig denen gewesen sein, die auf der Umsatzsteuer basierten. Nachdem auf dem Gebiete der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung hier jedoch Änderungen eingetreten sind, dürften indessen bei den unverminderten Sätzen der Umsatzsteuer dieser wieder die unumschränkte Führungsrolle zukommen, weshalb sie auch hier die erste Stelle der Abhandlung einnimmt.

2. Bestimmungsgründe für die Beibehaltung der Umsatzsteuer bis zur Gegenwart

Die Umsatzsteuer ist seit ihrer Einführung in Deutschland umstritten und ihre (wirklichen oder vermeintlichen) Vorzüge ebenso wie ihre Nachteile sind fast bis zum Überdruß erörtert. Sieht man vorwegnehmend auf das Ergebnis der vielfältigen Untersuchungen, so ist die Frage nicht zu umgehen, warum nicht schon längst ein Systemwechsel durchgeführt worden ist. Als Antwort können mehrere Gründe angegeben werden. Zunächst war bei den relativ geringen Sätzen der Umsatzsteuer nach dem 1. Weltkrieg, wiewohl im Prinzip vorhanden, eine Begünstigung der Unternehmenskonzentration nicht in dem Grade auffällig wie bei den seitdem ständig gestiegenen Sätzen. Mit der wachsenden Steuerlast brach andererseits eine Flut von Novellengesetzen herein, die denjenigen durch Steuererleichterungen oder gar Privilegien den Wind aus den Segeln nahm, deren Interessenvertreter am einflußreichsten agierten, dagegen wirklich bedürftigen Unternehmungen oftmals die Hilfe versagte. Wo, um ein bekanntes Beispiel zu gebrauchen, ein einstufiges Kohlebergwerk, ein Hochofen- oder Stahlwerk mit vollintegrierten Unternehmungen in Konkurrenz stand, war die Entwicklung nicht zuletzt durch die Umsatzsteuer vorgezeichnet. Tauchte dann Kritik auf, so wurden umgekehrt proportional zu den Warnungen "unabhängiger, aber einflußloser Sachverständiger" die gefährlichen Wirkungen der Umsatzsteuer von Vertretern der "betroffenen, aber einflußreichen Kreise" geleugnet oder verharmlost. Letzteren kam dabei ein Umstand zustatten, der schon in der Einleitung erwähnt wurde: die allgemeine Schwierigkeit, infolge der Vielzahl und Komplexität der Ursachen und ihrer schleichenden Wirkung einzelne Konzentrationserscheinungen auf bestimmte Ursachen zurückzuführen[1]. Zweifellos hat den Gesetzgeber auch die Gefahr der Unpopularität geschreckt und die durchaus anzuerkennende Sorge um die mit einem Systemwechsel wohl unweigerlich verbundene vorübergehende Rechtsunsicherheit und die in Kauf zu nehmenden Umstellungsschwierigkeiten bei der Finanzverwaltung zur Untätigkeit bestimmt. Bekanntlich ist inzwischen ein Regierungsentwurf einer Mehrwertsteuer zur Ablösung der alten Umsatzsteuer vorgelegt wor-

1) Einen gewissen Überblick ergeben die Untersuchungen zur Großen Steuerreform, Teil 1: Voruntersuchungen Ifo Institut für Wirtschaftsforschung, insbes. S.106 u. 107

den, und man könnte sich nunmehr damit zufrieden geben, daß zuletzt doch die wirtschaftliche Vernunft gesiegt habe. Abgesehen davon, daß damit der bereits eingetretene Schaden nicht wieder gutgemacht wird, bleibt die Stellungnahme der Praxis auch nach wie vor geteilt. Wenn innerhalb eines Zeitraumes, der vergleichsweise zu dem vergangenen doch recht kurz ist, überhaupt die Entscheidung zugunsten eines Systemwechsels gefallen ist, so ist dafür auch nicht die bessere Einsicht in die seit eh und je erkennbaren Tatsachen, sondern eindeutig ein von außen her wirkendes Ereignis verantwortlich gewesen. Es handelt sich um den Zusammenschluß der Benelux-Länder, Italiens, Frankreichs und der Bundesrepublik Deutschland zum Gemeinsamen Markt. Während in den ersten vier Ländern ein, wenn auch im einzelnen recht verschiedenes, so im Ergebnis aber dem deutschen durchaus gleichartiges Umsatzsteuersystem Gesetz ist, besitzt bekanntlich Frankreich das System der taxe valeur ajoutée (TVA), der Mehrwertsteuer. Aus Gründen der Anpassung auf steuertechnischem Gebiet wie aus wettbewerbsmäßigen Gründen legte die EWG-Kommission auf Grund ihres Auftrages in Art. 99 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft dem Rat der EWG einen Entwurf einer Richtlinie vor, nach der im Falle eines entsprechenden Beschlusses des Rates der EWG für alle Mitgliedsstaaten verbindlich innerhalb eines gewissen Übergangsstadiums ein einheitliches Steuersystem, und zwar der Mehrwertsteuer zu schaffen wäre. Zu gleicher Zeit hatte sich wenigstens in einigen Branchen auch im Inland, in denen der Wettbewerbsdruck vor allem mit französischen Waren spürbar war, ein bemerkenswerter Stimmungswandel vollzogen. Die deutsche Umsatzsteuer, die bislang immer die einzig wünschenswerte erschien, war nunmehr wettbewerbsverzerrend und ungerecht. Die schlechte Erfahrung am eigenen Leibe dürfte jedenfalls der Hauptgrund gewesen sein, warum beispielsweise die eisenschaffende Industrie plötzlich einen Systemwechsel begrüßte, dies zumal sie einheimische Außenseiter, einstufige Unternehmungen längt nicht mehr zu fürchten hatte. Freilich, allgemein wird die Mehrwertsteuer in der Wirtschaft noch nicht begrüßt, wobei es naturgemäß die Zweige, die bislang privilegiert waren und nunmehr höhere Steuerlasten fürchten, diejenigen sind, die eine ablehnende Stellung beziehen. Von den Interessenvertretern abgesehen findet man aber auch heute noch selbst in Kreisen, die an sich als unbeteiligt gelten können, vereinzelt Relikte von Vorstellungen, die ursprünglich mit der

geltenden Umsatzsteuer verknüpft waren, die aber durch die Tatsachen inzwischen einwandfrei widerlegt sind. Zu denken ist hier insbesondere an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.12.1962 - V 87/60 S -[1], auf das noch im einzelnen zurückzukommen sein wird. Es erscheint deshalb unerläßlich, trotz der vielseitigen Erörterungen wenigstens übersichtsweise das System der Umsatzsteuer und deren Folgen auf die Unternehmenskonzentration zusammenzustellen.

II. Darstellung des Systems und seine Folgen

1. Darstellung

Unternehmenskonzentrationen können je nach dem Ansatzpunkt der Steuer entweder dadurch beeinflußt werden, daß ein unmittelbar für die Unternehmensgröße repräsentatives Merkmal (z.B. Umsatz- oder Beschäftigtenanteil) unterschiedlich belastet wird. Eine Begünstigung der Konzentration auf diese Weise, wie das beispielsweise bei degressiver Tarifgestaltung der Fall wäre, wäre politisch kaum tragbar, und findet sich deshalb in der Tat auch nicht. Im Gegenteil kennen wir bei der Einkommensteuer und auch bei der Vermögenssteuer den umgekehrten Fall der Progression. Anreize können und werden aber auch bei durchaus gleichmäßiger Belastung (scheinbar) typischer Größenmerkmale sowie infolge steuerlicher Regelungen, die überhaupt keine unmittelbaren Beziehungen zur Kapazität der Unternehmen besitzen, entstehen.

Das in dieser Hinsicht wohl wichtigste Beispiel einer Beeinflussung der Unternehmenskonzentration ist die deutsche Umsatzsteuer. Ihr unterliegen grundsätzlich alle Umsätze, das heißt alle Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, weiterhin der Eigenverbrauch und die Einfuhr von Gegenständen in das Inland, § 1 UStG. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1. Mit der durchaus gleichmäßigen Belastung eines für die Unternehmensgröße typischen Merkmals wie des Umsatzes durch einen - von den Befreiungen beziehungsweise begünstigenden Sätzen abgesehen - proportionalen Tarif

1) BStBl. III 1963, S. 72, hierzu S.S. 27 ff.

in Höhe von 4 %, § 7 UStG., scheint die Umsatzsteuer wie geschaffen zu sein, großen und kleinen Unternehmen einheitliche Bedingungen zu gewähren.

2. Die Folgen

a. Die Benachteiligung einstufiger gegenüber mehrstufigen Unternehmen

Die Wahrheit sieht gegenüber dem soeben vorgezeichneten Bild anders aus. Ohne Rücksicht auf den Beitrag des einzelnen Unternehmens an der gesamtwirtschaftlichen Erstellung des (Brutto- beziehungsweise Netto-) Sozialprodukts (Brutto- beziehungsweise Nettowertschöpfung) belegt die Steuer jeden Umsatzvorgang von einem Unternehmen zu einem anderen oder zu einer Haushaltung mit dem gleichen Steuersatz (Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer), wobei die auf einem Bezugspreis lastende Steuer aus Vorumsätzen bei einer Weiterveräußerung mitversteuert werden muß (Kumulativeffekt im engeren Sinne). Die zu zahlende Umsatzsteuer, und das heißt wirtschaftlich die Kosten, ist also rein formal von der Anzahl der an der Produktion beteiligten Unternehmen abhängig.

Nehmen wir einmal zur Verdeutlichung dieser Wirkung an, daß zur Herstellung des gleichen Produkts in dem einen Fall weniger, im anderen Fall mehr Unternehmen beteiligt sind, wobei der erste Produktionsablauf beziehungsweise die daran beteiligte Unternehmensgruppe mit A, der zweite Produktionsablauf mit der entsprechenden Unternehmensgruppe mit B benannt wird[1)], so ergeben sich folgende vier Möglichkeiten:

I. Arbeiten alle Unternehmen gleich wirtschaftlich, so steigt der Endpreis

a. entweder - bei gleichmäßiger Gewinnerzielung - nur des im Produktionsablauf B erzeugten Artikels um die Spanne, die durch die höhere

1) Beispiel nach Modell bei Pohmer, Die Konzentrationsbegünstigung, in Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, S. 221 ff. und Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung, S. 10 ff.

umsatzsteuerliche Belastung bedingt ist oder

b. der Endpreis steigt für alle Unternehmen um diese Spanne, und dann ist der Stückgewinn der Unternehmensgruppe A entsprechend höher.

II. Beläuft sich der Stückpreis dagegen für alle Unternehmen nur in der Höhe, die durch die umsatzsteuerliche Belastung des im Produktionsablauf A hergestellten Artikels bedingt ist, so

a. verringern sich bei gleicher Wirtschaftlichkeit entweder die Stückgewinne der Unternehmensgruppe B um die entsprechend höhere Belastung oder

b. die Unternehmen der Gruppe B müssen vermehrte Rationalisierungen treffen, um die gleichen Gewinne zu erzielen.

Bei drei dieser vier Wirkungsmöglichkeiten geht die verschieden hohe Belastung endgültig zu Lasten der im Produktionsablauf B beteiligten Unternehmen. Ist die zusätzliche Umsatzsteuer für sie unüberwälzbar und arbeiten die Unternehmen der Gruppe B gleich wirtschaftlich wie die Unternehmen der Gruppe A (Fall II a), wirkt sich die Umsatzsteuer gleichsam als - neben Körperschafts- beziehungsweise Einkommenssteuer sowie Gewerbesteuer - auftretende Gewinnbesteuerung aus. Sie schmälert die Gewinne oder zehrt diese völlig auf. Die diskriminierten Unternehmen können im Gegensatz zu den privilegierten sich nicht selbstfinanzieren, das natürliche Unternehmenswachstum wird gehemmt, notwendige Rationalisierungen werden erschwert, und sie werden damit nunmehr, auch von der höheren Umsatzbelastung abgesehen, unter Umständen unrentabel. Gerade dies Beispiel widerlegt die von eh und je als eine der Vorzüge der geltenden Umsatzsteuer behauptete Charakterisierung als vorzügliche, weil leicht überwälzbare Umsatzbesteuerung. Oft ist es nur eine Frage der Zeit, bis aus der relativen eine absolute Unternehmenskonzentration geworden ist.

Das gleiche gilt im Prinzip für Fall I b. Hier bleibt zwar eine Chance zur Überwälzung erhalten. Da die Unternehmen der Gruppe A jedoch die größeren Gewinne erzielen, müssen diese Gewinnunterschiede zugunsten des vertikal aufgebauten Unternehmens wirken[1], weil ihnen die besse-

1) so zu Recht Lenel, Ursachen der Konzentration, S.217

ren Expansionschancen offenstehen. Vor allem bleibt diesen Unternehmen die Möglichkeit, bei allgemeinen Lohn- oder Materialkostensteigerungen ihre bessere Kostensituation auszuspielen und auf Preiserhöhungen zu verzichten, während die Unternehmen der Gruppe B, die bereits jetzt die minderen Gewinne erzielten, aus Konkurrenzgründen ebenfalls Preiserhöhungen vermeiden müssen und nun noch weniger verdienen. Es entsteht dann indirekt die Situation wie bei Fall II a, der auch durch Preissenkungen seitens der Gruppe A erreicht werden kann. Es ergibt sich mithin für die Unternehmen der Gruppe A die Möglichkeit, nach Belieben entweder die Unternehmen der Gruppe B durch niedrige Preise "auszuhungern", ohne daß ihnen der Vorwurf unlauteren Preiswettbewerbs gemacht werden könnte, oder sich von dem Prinzip der Gewinnmaximierung leiten zu lassen und die höheren Gewinne zu erzielen. In beiden Fällen kann eine Unternehmenskonzentration die Folge sein. Dabei erlaubt die Variabilität ihrer Verhaltensweisen wegen des Zwanges für die einsätzigen Unternehmen mitzuziehen, den jeweils für sie günstigsten Augenblick auszusuchen. Neben den demonstrierten konzentrationsfördernden Wirkungen der einzelnen Fälle an sich dürfte die Erweiterung des Spielraumes zu marktpolitischen Entscheidungen als konzentrationsförderndes Merkmal nicht zu unterschätzen sein.

Die Unternehmen der Gruppe B können allerdings und müssen, wenn sie den gleichen Stückgewinn wie die privilegierten Unternehmen bei gleichem Preis erzielen wollen (Fall II b), erhöhte Rationalisierungs-Investitionen treffen, während die Unternehmen der Gruppe A verhältnismäßig unwirtschaftlich bleiben können, ohne um ihre Existenz besorgt sein zu müssen. Im Zweifel werden diese allerdings ebenfalls rationalisieren und können infolge der Einsparungen entweder ihre eigenen Gewinne absolut und gegenüber der Gruppe B erhöhen - es tritt dann der Fall I b ein - oder die Preise senken. Da die Unternehmen der Gruppe B bei einer Preissenkung meist nachziehen werden, wird in beiden Fällen der Ausgleich der Begünstigung durch Rationalisierung hinfällig. Es bleibt nur der Ausweg, den Kreislauf von vorne zu beginnen, vorausgesetzt, die betreffenden Unternehmen besitzen noch genügend Kapital. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß die Möglichkeit zu rationalisieren, nach Branchen, Ort und Zeit verschieden und ihr je nach dem Stand der Technik Grenzen gesetzt sind.

Lediglich im Falle I a trifft alleine die Verbraucher die unterschiedliche Umsatzsteuerbelastung, wobei diese Variante allerdings wegen des offenkundigen Preisgefälles für die gleichen Waren nur in besonderen Fallen mangelnder Marktübersicht (-transparenz) des Wirtschaftssubjekts Verbraucher und infolge von Vorzügen (Praferenzen) persönlicher, zeitlicher oder örtlicher Art den Unternehmen der Gruppe B eine (kaum sehr weitläufige) Kundschaft sichern wird und deshalb auch im Vergleich zu den anderen Möglichkeiten weniger vorzufinden ist.

Die umsatzsteuerliche Benachteiligung der Unternehmen der Gruppe B kann sich noch weiter verschärfen, wenn Vorleistungen Dritter in Anspruch genommen werden müssen, da deren in die jeweiligen Weiterverkaufspreise eingegangene Wertschöpfungen entsprechend der größeren Umschlagshäufigkeit bei der Gruppe B höher belastet werden.

b. Die Bedeutung verschieden hoher Wertschöpfungsbeiträge auf Stufen gleicher Ordnung

Die soeben gekennzeichneten Auswirkungen der Umsatzsteuer sind unbestreitbar und wenigstens im Prinzip auch anerkannt. Aber nicht nur die Anzahl der am Produktionsablauf beteiligten Unternehmen ist für den insgesamt zu entrichtenden Umsatzsteuerbetrag von Bedeutung. Genau so oder gar mehr noch kann die Höhe des Brutto-Wertschöpfungsbeitrages der einzelnen Unternehmen die umsatzsteuerliche Belastung beeinflussen. So kann trotz gleicher oder sogar niedrigerer Anzahl beteiligter Unternehmen und gleichen Endpreises für zwei beliebige Waren X und Y auf der Ware X mehr Umsatzsteuer liegen als auf der Ware Y, wenn die Wertschöpfungsbeiträge der ersten Produktionsstufen für die Ware X größer sind als die für die Ware Y[1]. Je teurer also die Urprodukte beziehungsweise die Halbfabrikate sind, um so mehr lohnt (umsatzsteuerlich) eine Zusammenfassung dieser Produktionsstufen. Liegen dagegen die höheren Wertschöpfungsbeiträge erst in der Veredelung, so

1) Hierzu auch die Ausführungen mit Summenformel bei Pohmer, Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung, S. 58 ff.

ist die Ersparnis an Umsatzsteuer durch Unternehmenskonzentration geringer. Der vielfach beobachtete Zug zur Zusammenfassung gerade der Grundstoffindustrie bekommt mithin - neben anderen Gründen - seinen realen umsatzsteuerlichen Hintergrund. Die Tatsache, daß die Umsatzsteuerersparnis um so größer ist, je größer der Brutto-Wertschöpfungsbeitrag der zusammengefaßten Anfangsstufen eines Produktionsablaufes ist, erhält übrigens für die Substitutionskonkurrenz besonderes Gewicht. Sind im obigen Beispiel die Waren X und Y substituierbar, so ergibt sich nämlich eine ähnliche Situation wie bei dem ersten Modell, das heißt die Unternehmen, die die Ware y herstellen, geraten gegenüber den Herstellern der Ware X wie für die Produktionsgruppe A beschrieben in den Fällen I b, IIa und b ins Hintertreffen. Von der einseitigen Preiserhöhung im Fall I a und einer länger wirksamen Einholung der vermehrten Steuer durch Rationalisierung abgesehen (Fall II b), ist der Weg zur Unternehmenskonzentration, sei es durch Ausscheiden aus dem Markt, sei es durch Fusion vorgezeichnet. Scheidet aber erst einmal ein Glied einer selbständigen Produktionskette aus, so werden regelmäßig auch die übrigen Unternehmen von Zulieferung oder Abnahme der integrierten Unternehmen abhängig, und zwar ist diese Entwicklung oft genug nicht ein Produkt des Zufalls, sondern bewußter Marktstrategie[1]. In der Praxis hat sich unterdessen ein weiterer Weg herausgebildet, gegenüber den vollintegrierten Unternehmen zu bestehen. Es gilt, die Diskriminierung durch Angliederung vor- und nachgelagerter Produktionsstufen in eine Privilegierung umzuwandeln. Das läßt sich auf den einfachen Satz zurückführen: Konzentration auf der einen Seite bedingt Konzentration auf der anderen Seite. Die vertikale Konzentration hat die Tendenz, sich auszubreiten. Je mehr sie fortschreitet, desto größer werden die Nachteile der einstufigen Unternehmen und desto mehr wächst bei ihnen die Neigung, sich selbst die Vor- oder Nachstufe anzugliedern oder die Selbständigkeit

1) Vgl. hierzu das Beispiel Lenels, Ursachen der Konzentration, S. 56, von Vorgängen in der amerikanischen Whiskyerzeugung, so a.a.O., S. 61, auf dem amerikanischen Traubensaftmarkt

aufzugeben. Wenn ein Unternehmen seine Tätigkeit auf die vor- oder nachgelagerte Stufe ausdehnt, müssen vielfach seine Konkurrenten schon um der Behauptung ihrer Marktstellung willen folgen [1) 2)].

c. Die Überprüfung von Gegenargumenten grundsätzlicher Art

Faßt man das Ergebnis über die Umsatzsteuer danach zusammen, so kann das Urteil nur eindeutig konzentrationsfördernd heißen. Zwar wird, was auch entgegengehalten wird[3)], direkt lediglich die vertikale Konzentration begünstigt. Sie dürfte, weil sie autark macht, jedoch die wichtigste sein und jedenfalls auch - im Verein mit anderen Ursachen insbesondere auch steuerlicher Art - eine Voraussetzung für die Expansion in anderen Richtungen sein. Dem widerspricht nicht die Feststellung Pohmers, daß sich mit der Förderung der vertikalen Konzentration eine gewisse, wenn auch wohl sehr schwache Diskriminierung der horizontalen Konzentration verbindet[4)], weil, wie die

---

1) Diese allgemein für die Unternehmenskonzentration, gleich auf welcher Ursache sie beruht, gültige Tatsache hat treffend Lenel, Ursachen der Konzentration, S.59, herausgestellt. Freilich wohnt die Tendenz zu fortschreitender Ballung nicht nur der vertikalen, sondern jeder Form der Konzentration inne, wenn auch die vertikale Konzentration sich umsatzsteuerlich lohnt.

2) Vergl. hierzu auch die Beispiele bei Lenel, a.a.O., S.56 ff.: Aufkauf rheinisch-westfälischer Kalkwerke durch die deutsche Schwerindustrie als Reaktion auf den Zusammenschluß anderer Kalkwerke; Vorgänge in der brit. Brot- und Backwarenindustrie zwischen Weston-Allied Bakeries einerseits, Rank und Spiller andererseits als Beispiel für die Auslösung horizontaler durch vertikale Konzentration; vertikale Konzentration als Folge vertikaler Konzentration durch Eindringen in nachgelagerte Stufen auf dem deutschen Elektrogerätemarkt, ebenso durch Eindringen in vorgelagerte Stufen Bethlehem, National und Republic Steel einerseits, United Steel Corporation andererseits.

3) Hierzu auch Lenel, a.a.O., S.217

4) VfS II, S.1064

Praxis beweist,[1] die vertikale Integration auch den Absatzmarkt des integrierenden Unternehmens steigert. Keinesfalls geeignet zur Entkräftung der konzentrationsbegünstigenden Wirkung der Umsatzsteuer ist das Argument, auch kleineren Unternehmen stehe die Verbindung mehrerer Produktions- oder Handelsstufen offen. Mag dies im kleineren Umfange auch möglich sein[2], so ist hierzu schon wegen des erforderlichen Kapitalaufwandes sehr bald eine Grenze gesetzt. Nicht ohne diesen Grund dürfte eine theoretisch zur Neutralisierung so unbrauchbare Steuer wie die Warenhaussteuer praktisch recht wirksam gewesen sein, obwohl damit ähnlichen Experimenten auf diesem oder anderen Sektoren nicht das Wort geredet sein soll[3]. Neben der Sache liegt auch der Einwand, einstufige Großunternehmen seien ebenso wie Kleinunternehmen durch die Umsatzsteuer benachteiligt. Abgesehen davon, daß diese aus den angeführten Gründen die besseren Chancen zur Vollstufigkeit haben, geht es primär nicht um die Benachteiligung kleiner einstufiger gegenüber großen einstufigen Unternehmen, sondern um die Benachteiligung großer oder kleiner einstufiger Unternehmen gegenüber integrierten Unternehmen.

---

1) hierzu außer dem auf S. 25, Fußnote 1) genannten Beispiel etwa das Beispiel in der deutschen Kaffee-Erzeugung, -verarbeitung und im -handel oder der Standard Oil Comp. bei Lenel, Ursachen der Konzentration, S. 58

2) dazu auch Pohmer, VfS II, S. 1062

3) Auf die Frage der besten Kompensation der umsatzsteuerlichen Konzentrationsanreize kann hier nicht eingegangen werden. Bei Beibehaltung des Systems ist zweifellos, wie Pohmer, a.a.O., S. 1065, ausführt, noch die sog. Zusatzsteuer, weil am folgerichtigsten, adäquat. Interessanterweise haben denn auch fast alle Staaten, die ein der deutschen Umsatzsteuer gleiches oder ähnliches System haben, in erheblich größerem Umfange, als dies in Deutschland der Fall ist, von der Anwendung der Phasenpauschalierung Gebrauch gemacht, hierzu Bühler, Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration im Ausland, VfS. II, S. 1067 ff.

d. Die Verkennung der Tragweite der Konzentrationsbegünstigung

Abgesehen von diesen grundsätzlichen Einwänden liegt das Hauptgewicht der sachlichen Argumente weniger auf dem mangelnden Anerkenntnis der auf Grund obiger Modelle herausgestellten Wirkungen im Prinzip, als vielmehr in einem Verkennen ihrer Tragweite. Über die Gründe hierfür ist ebenfalls schon eingangs des Kapitels berichtet worden. Hauptsächlich die Schwierigkeit des statistisch exakten Beweises einer durch steuerliche Überlegungen beeinflußten Unternehmenskonzentration dürfte nun wohl auch die Ausführungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Steuersachen in dem bereits genannten Urteil des Bundesfinanzhofes - V 87/60 S - vom 13.12.1962[1)] beeinflußt haben. Es kann wohl als einigermaßen repräsentativ für die Argumente gelten, die im übrigen im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Verletzung der Konzentrationsneutralität immer wieder zugunsten der Umsatzsteuer vorgebracht worden sind.

Gegenstand des Urteils war die Frage, ob das geltende Umsatzsteuersystem wegen der oben beschriebenen Neigung zu Unternehmenskonzentrationen und der offenkundigen Schlechterstellung einstufiger gegenüber mehrstufigen Unternehmen nicht den in Art. 3 GG verankerten Gleichheitsgrundsatz verletze. Der erkennende Senat führt hierzu zunächst aus, eine Benachteiligung könne nicht darin gesehen werden, daß die Ware einer einstufigen Unternehmerkette höher belastet ist als gleichartige Ware eines mehrstufigen Unternehmens, weil mit der Besteuerung eines jeden Leistungsaustausches dem tragenden Prinzip der Umsatzsteuer Genüge getan werde. Der Verfassungsgesetzgeber habe auch in Art. 106 GG die Umsatzsteuer ausdrücklich genannt.

Ob mit der Erwähnung der Umsatzsteuer in Art. 106 GG auch die konkrete Gestaltung in Form eines Allphasen-Bruttoumsatzsteuersystems gemeint war, muß hier dahinstehen, da es nicht die Aufgabe ist, die Verfassungsmäßigkeit der Umsatzsteuer zu erörtern. Die Argumentation des Senats im übrigen kann jedenfalls nicht befriedigen; sie muß als typisch für ein lediglich am Steuertechnischen verhaftetes Denken bezeichnet werden. Es heißt der Beschwerdeführerin Steine statt Brot geben, wenn der Senat

1) BStBl. III 1963, S. 72

sich hinter die Feststellung zurückzieht, es sei dem tragenden Prinzip Genüge getan. Denn freilich ist es unstreitig, daß durch die Belastung jedes einzelnen Umsatzes dem tragenden Prinzip der Umsatzsteuer Genüge getan wird. Genau die gleiche Argumentation taucht auch bei der später zu behandelnden Organschaft auf, die ebenfalls sicher dem System entspricht. Indessen kommt es gar nicht darauf an, ob die Erfassung jedes einzelnen Umsatzes systemgerecht ist. Entscheidend hätte die Frage geprüft werden müssen, ob eben dieses System den Gleichheitsgrundsatz verletzt. Und hier ist es doch eindeutig, daß wenigstens in der Mehrzahl der Fälle das einstufige gegenüber dem mehrstufigen Unternehmen benachteiligt ist. In diesem Sinne hat nunmehr auch das Bundesverfassungsgericht[1] anläßlich der Prüfung der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des Bundesfinanzhofes festgestellt, daß - die Nichtigkeit der umsatzsteuerlichen Regelung der Organschaft unterstellt - eine Verletzung des Grundsatzes der Chancengleichheit bereits dann vorliegen könne, wenn der Fortfall der Organschaftsbegünstigung die Steuerlast der am Organkreis beteiligten Unternehmen erhöhen und nicht zugleich die Steuerlast der Beschwerdeführer vermindern würde.

Wieso ein größeres Risiko und höherer Aufwand diese Unterschiedlichkeit rechtfertigen sollen, ist meines Erachtens nicht einzusehen. Zunächst dürfte das größere Risiko in aller Regel bei einstufigen Unternehmen liegen, ohne daß deswegen etwas über den volkswirtschaftlichen Wert oder Unwert des größeren Risikos ausgesagt werden soll. Denn nur in einer zentral gelenkten Wirtschaft ist das Risiko fehl am Platze. Abgesehen davon rechtfertigt jedenfalls auch der größere Aufwand keine Differenzierung in der Besteuerung. Soweit dadurch ein höherer Gewinn erzielt wird, und das entspricht wohl den grundsätzlich damit verbundenen Erwartungen, so wäre gerade umgekehrt eine um so höhere Besteuerung zu befürworten. Soweit jedoch die höheren Kosten durch das immer wieder zu beobachtende Hinauswachsen über die optimale Betriebsgröße, insbesondere durch Aufblähung eines schwerfälligen Verwaltungsapparates, verursacht sind, so sollte die Umsatzsteuer nicht die Hand dazu reichen, diese Art der Unwirtschaftlichkeit durch eine Prämie erträglich zu gestalten. Dieses Manko ist gerade eine der hauptsächlichen Ursachen, warum die Umsatzsteuer auf der An-

1) BVerfG-Beschl. 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63 v. 6.5.1964, UStR. 1964, S. 113 f. = BB 1964, S. 586.

klagebank sitzt. Es ist oft darauf hingewiesen worden, daß Unternehmenskonzentrationen, die anderenfalls ein reines Verlustgeschäft gewesen wären, erst durch das Steuerrecht ermöglicht wurden[1]. Der Fortfall dieser technisch-wirtschaftlich bedingten, konzentrationshemmenden Einflüsse, der sich privatwirtschaftlich so angenehm auswirkt, hat neben dem damit verbundenen Steuerausfall weitreichende volkswirtschaftliche Schäden zur Folge. Keinesfalls läßt sich dies mit der ebenfalls immer wiederkehrenden Entgegnung, die sich auch in dem Urteil V 87/60 S findet, verharmlosen, eine höhere Umsatzsteuer bedinge eine größere Minderung des steuerlichen Gewinns und der ertragssteuerlichen Belastung. Freilich kann dies der Fall sein und wird es sogar oft genug sein. Diese Argumentation übersieht jedoch zunächst die Fälle, in denen aus welchen Gründen auch immer tatsächlich ohne - steuerlichen - Gewinn gearbeitet wird. Der Minderung der Körperschafts- beziehungsweise Einkommenssteuer sowie der Gewerbeertragssteuer steht andererseits der die Konzentrationswirkung erhöhende Kapitalfreisetzungseffekt jeder zusätzlichen Investition und die für diesen Fall zur Verfügung stehenden Finanzierungshilfen[2] ebenso wie der Umstand gegenüber, daß bei integrierten Unternehmen die Umsatzsteuer teilweise erheblich später zu entrichten ist[3] und daher zumindest eine "Steuerstundung" erreicht ist. Die effektive Prämie auf die Unternehmenskonzentration auf nur zwei Stufen ist vorsichtig mit 2 % geschätzt worden[4], und sie dürfte gegenüber Personenunternehmen, die keine größeren Gewinne abwerfen, wegen des dann geltenden Einkommenssteuersatzes noch höher liegen. Wer 2 % Ersparnis aber als unwesentlich betrachtet, dem seien weiterhin das Rechenbeispiel bei Pohmer[5], wonach bei einem wirtschaftlichen Nettogewinn von 10 %

1) So statt vieler Pohmer, Konzentrationsbegünstigung durch die Unternehmensbesteuerung, in "Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration", S.224; derselbe, Beeinflussung der Konzentration durch Steuerrecht und Finanzpolitik, VfS II, S.1050; derselbe, Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung, S.13.

2) Hierauf verweist Pohmer, Die Konzentrationsbegünstigung durch die Unternehmensbesteuerung, a.a.O.,S.225 und Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung, S.13.

3) Dieser Hinweis findet sich auch bei Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S.101.

4) Pohmer, Die Konzentrationsbegünstigung durch die Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S.225; derselbe in Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung, S.14.

5) Vergl. die vorige Fußnote.

des Umsatzes eine Gewinnerhöhung aus der Ersparnis von 20 % des Umsatzes eintritt, und außerdem die bei Lenel[1] wiedergegebenen Berechnungen Curt Beckers - vorgetragen auf einer Tagung der Aktionsgemeinschaft soziale Marktwirtschaft - entgegengehalten. Der Schluß Lenels etwa aus der Tatsache, daß der Einzelverkaufspreis beispielsweise eines Straßenschuhes je nachdem, ob er aus ein- oder mehrstufigen Produktions- und Handelsbetrieben stammt, mit 10,9 % beziehungsweise 5,2 % Umsatzsteuer belastet ist, auf die Beeinflussung gewisser Konzentrationsvorgänge in der Realität, dürfte zur Glaubwürdigkeit mithin keiner weiteren Beweiserhebung mehr bedürfen[2]. Die Behauptung, der Umsatzsteuerersparnis komme keine wesentliche Bedeutung zu, widerlegt sich bei einem Blick in die Praxis immer wieder. Nicht nur, daß "sehr oft um wesentlich kleinere (umsatzabhängige oder auch andere) Bezugsvorteile - wie Skonto, (Umsatz-) Bonus, (kleine) Sonderrabatte, Frankolieferung, usw. - erbittert gekämpft wird"[3], die vollständige Befreiung des Großhandels von der Umsatzsteuer, die bereits vorher nur 1 % ausgemacht hatte, wurde gar als "überwältigender Sieg des Mittelstandes" angesprochen[4], obwohl die effektive Erleichterung doch nur 0,5 % schätzungsweise betragen hat.

Wenn der Senat ferner darauf hinweist, daß sich der Trend zur Betriebskonzentration nicht mit der Erwartung einer geringeren Umsatzsteuer begründen ließe, so mag das zutreffen. Wie aber ebenfalls oft genug entgegnet worden ist[5], reicht die "Lahmlegung der Konzentrationsbremsen" oder doch die auch oben beschriebene Prämiierung zur Feststellung aus, daß die Umsatzsteuer tatsächlich konzentrationsbegünstigend ist. Als letztes Argument[6] hat das Urteil zu der geltenden Umsatzsteuer angeführt, der Gesetzgeber habe mit der Beibehaltung des geltenden Umsatzsteuersystems eine wirtschaftspolitische Entscheidung getroffen, die ihm nach dem Grundgesetz nicht verwehrt sei. Diese verfassungsrechtliche Frage kann hier, wie

---

1) Ursachen der Konzentration, S.216 f.

2) Aufschlußreich sind auch die von Lenel, a.a.O., zusammengestellten übrigen Kommentare und Beispiele aus der Wirtschaft, auf die hiermit verwiesen wird.

3) worauf Pohmer, VfS. II, S.1051 hinweist.

4) so Der Mittelstand in Wirtschaft und Politik, NKM 1959, Nr.12, S.3.

5) Vgl. dazu Seite 30 Fußn. 1, ebenso die eingangs gemachten Einschränkungen, S. 5 f.

6) Im übrigen befaßt sich das Urteil mit Ausführungen zu der geplanten Mehrwertsteuerreform, worauf gleich noch einzugehen sein wird.

gesagt, nicht erörtert werden. Es sei aber hierzu angemerkt, daß, was für jede staatliche Begünstigung der Unternehmenskonzentration gilt, eine konzentrationsfördernde Umsatzsteuer in einer marktwirtschaftlich orientierten Ordnung, die den Leistungswettbewerb in den Mittelpunkt stellt, niemals systemgerecht sein kann.

III. Pläne für eine Mehrwertsteuer

Wie bereits eingangs erwähnt, besteht die berechtigte Hoffnung eines Systemwechsels. Der EWG-Kommissionsentwurf einer Richtlinie sieht einen Dreistufenplan zur Harmonisierung der Umsatzsteuern der Mitgliedsstaaten vor. Nach Art.1 des Entwurfs ist spätestens zu Beginn des vierten Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Richtlinie bekanntgegeben wird, das kumulative Umsatzsteuersystem durch ein nichtkumulatives zu ersetzen. Während dieses Zeitraumes besteht daneben noch die Möglichkeit einer autonomen Steuer. Spätestens am Ende der Übergangszeit ist der Übergang zu einem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem vorgesehen, Art.3 S.1 des Entwurfes. In der dritten Stufe soll die Kommission die Frage prüfen, in welcher Weise und binnen welcher Frist die Harmonisierung der Umsatzsteuern ihr Endziel erreichen soll, nämlich den Fortfall der Besteuerung bei Ein- und Ausfuhren unter Wahrung der Neutralität der Umsatzsteuern, Art.4 des Entwurfs. Obwohl der Rat der EWG über den Entwurf noch nicht gemäß Art.100 Abs.1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (Rom-Vertrag) abgestimmt und ihn damit für alle Mitgliedsstaaten verbindlich erklärt hat, Art. 189 Abs.3 des Rom-Vertrages, ist am 10.7.1963 der Kabinettsentwurf der Bundesregierung verabschiedet worden, der am 25.10.1963 auch den Bundesrat passiert hat.

Vornehmlich diese Fortschritte der Reformarbeiten in der Bundesrepublik, aber auch in anderen Mitgliedsstaaten sowie Stellungnahmen aus der Literatur und Praxis haben nun ihrerseits die EWG-Kommission veranlaßt, den ursprünglichen Richtlinienentwurf nach Art.149 Abs.2 Rom-Vertrag abzuändern. Am 9.6.1964 ist dem Rat ein neuer Entwurf vorgelegt worden, der in einigen Punkten wesentliche Änderungen enthält.

Am Ziel der Harmonisierung ist festgehalten, doch wird, da nicht abzusehen ist, wann alle Voraussetzungen dafür gegeben sind, zunächst die Wettbewerbsneutralität angestrebt werden. Nach Art.1 Abs.1 ist nunmehr das Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug in deutlicher Anlehnung an den Kabinettsentwurf der Bundesregierung verbindlich vorgesehen. Nach Art.2 Abs.3 ist es möglich, die Mehrwertsteuer nur bis zur Großhandelsstufe durchzuführen und daneben eine autonome Steuer zu erheben.

Der Kabinettsentwurf der Bundesregierung sieht eine vollstufige Besteuerung vor, die aber im Gegensatz zur geltenden Umsatzsteuer auf jeder Stufe nur die Netto-Umsätze erfaßt. Dabei hat sich der Entwurf gegen den Vorumsatzabzug und für den Vorsteuerabzug entschieden. Bei einer Umsatzsteuer mit Vorumsatzabzug wäre Besteuerungsmaßstab das um die Vorumsätze verminderte Bruttoentgelt. Bei der Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ist hingegen - wie bei dem geltenden System der Brutto-Umsatzsteuer - das Bruttoentgelt Besteuerungsmaßstab. Von dem hiervon errechneten Umsatzsteuerbetrag wird die auf früheren Umsatzsteuerstufen gezahlte Umsatzsteuer abgezogen.

Prinzipiell sind beide Verfahren einander gleichwertig. Sie vermeiden die mehrmalige steuerliche Heranziehung des Endpreises, und ohne Rücksicht auf die Länge des Warenweges werden die Waren bei gleichem Preis und gleichem Steuersatz gleich besteuert. Gleichgültig ist es auch, ob das Unternehmen kapital- oder lohnintensiv ist. Die Frage des Vorumsatz- oder des Vorsteuerabzuges gewinnt aber ihre besondere Bedeutung bei Steuerbefreiungen beziehungsweise -ermäßigungen. In diesen Fällen kann bei dem Verfahren des Vorsteuerabzuges die steuerbefreite oder ermäßigte Stufe keine oder nur eine ermäßigte Vorsteuer geltend machen, da der Entwurf die Erstattung von Steuern auf der befreiten oder ermäßigten Stufe nicht zuläßt. Es trifft sie vielmehr die durch den Umsatz entstehende volle beziehungsweise entsprechend höhere Steuer, die sich somit als Kostenbestandteil und, falls die Überwälzung im Preis nicht gelingt, als zusätzliche Steuer auswirkt. Da sie nicht oder nicht in vollem Umfange in der Lage ist, Steuerabzüge weiterzugeben und der Entwurf für die nachfolgende Stufe auch keine fingierten Vorsteuern vorsieht, besteht die Gefahr ihrer Umgehung. Andererseits wird durch

die sogenannte Nachholwirkung des Vorsteuerabzuges ein Belastungsvergleich und damit -ausgleich bei Export- und Importgeschäften ermöglicht, der bei dem Vorumsatzabzug entfällt. Denn bei verschieden hohen Steuersätzen kann die effektive Steuerlast niedriger als der Steuersatz sein, so daß die Endbelastung nur geschätzt werden kann. Die Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug entsprach aus diesen Gründen bereits dem Endziel der ursprünglichen EWG-Richtlinie. Darüber hinaus ist der Vorumsatzabzug zweifellos nicht konzentrationsneutral. Je nachdem die ermäßigte beziehungsweise befreite Stufe den vollsteuerpflichtigen Stufen vor- oder nachgelagert ist, ergibt sich eine konzentrationshemmende oder -fördernde Wirkung. Daher ist insgesamt dem Weg des Kabinettsentwurfs zur Ablösung des geltenden Umsatzsteuersystems zuzustimmen.

§4 2. Abschnitt:

Die Beeinflussung durch die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung

I. „Die konzentrationsfördernde Wirkung des Systems und der Tarife

1. Darstellung des Systems und der Tarife

Bei der Betrachtung der Auswirkungen, die die Umsatzsteuer zeitigt, war eine eindeutige Förderung der Unternehmenskonzentration festgestellt worden. Auch die zweite tragende Säule unseres Steueraufbaus, die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung, ist bereits im System nicht frei von solchen Begünstigungen. Sie wirken jedoch nicht in eine bestimmte Richtung, vielmehr ist diese vornehmlich von der Bestimmung durch den Willen der Verwaltungen der Gesellschaften beziehungsweise der beherrschenden Aktionäre abhängig.

Bekanntlich wird bei der Ertragsbesteuerung[1] - mit Ausnahme der Gewerbesteuer - nach der Rechtsform unterschieden: Ist der Unternehmer

1) Die Einkommensteuer war ursprünglich nicht als Steuer vom gewerblichen Ertrag gedacht, sondern es sollte allein das persönliche Einkom-

eine natürliche Person oder eine Personenmehrheit, so unterliegen die Personen der Einkommensteuer, handelt es sich um eine juristische Person, insbesondere die hier interessierende Kapitalgesellschaft, so findet die Körperschaftsteuer Anwendung. Die Besteuerung sowohl der Gewinne der Personenunternehmen wie auch derjenigen von Kapitalgesellschaften ist an sich nicht problematisch, sondern entspricht der Steuergerechtigkeit und der Chancengleichheit zwischen beiden Formen unternehmerischer Betätigung. Denn: " ... freilassen von direkten Steuern darf man die Gesellschaften nicht, will man ihnen nicht einen Vorsprung im Konkurrenzkampf mit Einzelunternehmen gewähren und die Möglichkeit schaffen, daß ausländische Aktionäre den Inlandsmarkt zum Schaden inländischer Unternehmer ausbeuten"[1]. Auch die Unterbringung der Körperschaftsteuer in einem gegenüber der Besteuerung der Einkommen besonderen Gesetze ist nicht überraschend, da Zweckbestimmung des Einkommens die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ist[2], mithin eine Kapitalgesellschaft kein Einkommen, sondern nur Gewinne

---

1) von Seite 34:

men besteuert werden. Für Unternehmen in unselbständiger Rechtsform hat sie sich jedoch insoweit zur Ertragssteuer entwickelt, "als sie gewerbliche Gewinne vor ihrer Ausschüttung oder Entnahme als Einkommen trifft". Daher erscheint beim Vergleich von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften die obige Terminologie angebracht. Zum Nachweis der Wandlung der Einkommensteuer Schmölders, Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, StuW 1949, Sp. 973 ff.

1) Strutz, VerwArch Bd. 11 (1903), S. 475 ff. (488), Bespr. zu Fuistings "Die Preußischen indirekten Steuern", IV. Bd., auch wiedergegeben in Strutz, Komm. z. EStG. v. 10. Aug. 1925, Einl. III, 2 S. 108, Fußnote 1 sowie Schmölders, Entwicklung und Wandlung, StuW 1948, Sp. 905 ff. (909).

2) so Strutz, a. a. O.; Schmölders. StuW 1948, Sp. 920. Allerdings kann auch ein Personenunternehmen kein Einkommen haben, sondern die Gewinne des Unternehmens können höchstens durch Entnahme zum Einkommen der Unternehmer als Privatperson werden. Soweit Gewinne als solche von der Einkommensteuer erfaßt werden, ist die Grenzziehung zwischen betrieblicher Zweckbesteuerung und Verbrauch leider verwischt, s. auch S. 32, Fußnote 1 sowie Schmölders, Bemessungsgrundlagen der Betriebsbesteuerung, StuW 1949, Sp. 985 ff.

haben kann[1]. Nicht primär hiergegen richten sich deshalb die in der Literatur vorgetragenen Angriffe, und aus der Sicht der Begünstigung der Unternehmenskonzentration beschäftigt uns vielmehr, daß es eine Verbindung beider Steuern im Sinne einer Anrechenbarkeit zuvor bei einer Kapitalgesellschaft geleisteter Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer im Falle der Gewinnausschüttung nicht gibt.

Dem Nachweis der Behauptung, die Einkommen- und Körperschaftsteuer fördere die Unternehmenskonzentration, hat notwendig eine Darstellung ihres Systems wie der Tarife vorherzugehen. Dabei genügt eine Darstellung der heutigen Rechtslage freilich nicht. Vielmehr muß zum besseren Verständnis jeweils auch ein kurzer Blick in die Vergangenheit geworfen werden. Denn Einkommen- und Körperschaftsteuer standen ursprünglich nicht völlig unabhängig gegenüber, und von einer doppelten Belastung ein und derselben Summe sowohl als Ertrag als auch als Einkommen konnte jedenfalls im Regelfall nicht die Rede sein. "Ursprünglich war es überall selbstverständlich, daß die Steuerzahlung der Gesellschaft aus ihrem Gewinn nur eine Vorauszahlung auf die spätere Einkommensteuer ihrer Anteilseigner sein sollte, denen der erzielte Gewinn als Einkommen zufloß"[2].

a. Die Verselbständigung der Körperschaftsteuer gegenüber der Einkommensteuer - Doppelbesteuerung - und ihr Verhältnis zur Gewinneinbehaltung

In Deutschland war zunächst im pr. EStG. v. 1891 und hernach auch noch im KStG. 1920 für das Deutsche Reich bis 1924 eine "Normaldividende" in Höhe von 3 1/2 beziehungsweise 3 % des Grund- oder Stammkapitals steuerfrei. Erst das KStG. 1925 brachte die uneinge-

1) Strutz, a.a.O.; Schmölders, StuW 1949, Sp. 987; ähnlich z.B. Drucksachen des pr. Abgeordnetenhauses 1890/91 Bd. III Nr. 75 S. 6, abgedruckt bei Schmölders, StuW 1948 Sp. 906.

2) Schmölders, StuW 1948, Sp. 905.

schränkte Doppelbelastung und damit das Übel "in die Welt". Zugegebenermaßen kann der Wunsch nach Gewinneinbehaltung auf den verschiedensten Ursachen beruhen. Wofern dieser Wunsch nicht schon vorher bestand und auch durchsetzbar war, so mußte er jedenfalls jetzt die Verwaltungen beherrschen. Infolge der zusätzlichen Besteuerung verminderte sich ja die Chance, bei Kapitalbedarf die ausgeschütteten Beträge mittels Kapitalaufnahme am Markt (Neuemission von Aktien, Obligationen und dergleichen) wieder voll hereinzuholen. Die Verwaltungen wurden dabei wenigstens von denjenigen Anteilseignern unterstützt, die auf die Dividende nicht angewiesen waren und auf jeden Fall die zugeflossenen Mittel wieder bei ihrer Gesellschaft angelegt hätten.

b. Die Bedeutung der Tarife und ihrer unterschiedlichen Gestaltung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Gewinneinbehaltung

Die gekennzeichneten Tendenzen zur Gewinneinbehaltung, die im Prinzip mit jeder Doppelbelastung verbunden sind, wurden nun erheblich gefördert und sind teilweise ins Riesenhafte gestiegen durch die Disparität der Einkommensteuersätze gegenüber den Sätzen der Körperschaftsteuer, die zumeist ganz bedeutend über denjenigen der Körperschaftsteuer lagen. So unterlagen ab 1920 die Gewinne der Kapitalgesellschaften einem proportionalen Satz von 10 %, wozu noch je nach der Höhe eine Zuschlagsteuer von 2 - 10 % auf Ausschüttungen über 3 % des Grund- oder Stammkapitals traten. Die ausgeschütteten Gewinne wurden dann als Einkommen der Anteilseigner nochmals mit 10 - 60 % besteuert. Das Gesetz vom 8.4.1922 erhöhte den Tarif einerseits einheitlich auf 20 %, ließ aber die Zuschlagsteuer fortfallen. Nach dem KStG. 1925 stand einem gleichmäßigen Satz von 20 % bei Aktiengesellschaften und größeren Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine Einkommensteuer von 10 - 40 % gegenüber, wobei, wie bemerkt, auch die "Normaldividende" nicht mehr steuerfrei war. Ab 1936 wurden die Körperschaftsteuersätze immerhin allmählich, und zwar ab 1938 progressiv angehoben. Da aber infolge Kriegszuschlages auch die Einkommensteu-

ersätze erhöht wurden, lagen jedenfalls deren Spitzensätze immer noch über denen der Körperschaftsteuer, ganz abgesehen davon, daß die beiderseitige Erhöhung der Sätze die Gesamtlast auf ausgeschüttete Gewinne auch doppelt vergrößerte. Übrigens wurde mit § 3 StÄndVO v. 30.8.1941 eine Bestimmung aufgenommen, die ähnlich schon in § 58a EStG. 1925 von 1930-1934 bestanden hatte und nunmehr auch die Personenunternehmen zu erhöhter Gewinneinbehaltung anreizen sollte. Danach waren 50 % des nicht entnommenen Gewinns, maximal jedoch 10 % des Gesamtgewinnes bei den Gesellschaften steuerfrei. Nach 1945 mit dem KRG Nr.12 schlug der Anreiz zur Gewinnspeicherung bei den Kapitalgesellschaften schlechthin in einen Zwang um. Erschreckend sind die Ergebnisse der Tabelle 2 bei Stützel[1]. 1951 stand einem Körperschaftsteuersatz von 60 % ein Einkommensteuerspitzensatz von 95 % (mittlere Progressionsstufe 60 %) gegenüber. Danach verblieben im Falle einer Ausschüttung einem Aktionär der höchsten Progressionsstufe von 100,-- DM Bruttogewinn ganze 0,40 DM, während es selbst bei mittlerer Progression nur 14.-- DM waren. In Prozentzahlen ausgedrückt heißt das, daß von einem Aktionär der höchsten (mittleren) Progressionsstufe 8900 % (157 %) des verbliebenen Betrages mehr Steuern als bei Thesaurierung zu zahlen waren beziehungsweise umso viel mal weniger zur Reinvestition zur Verfügung standen. Diese "Strafsteuer" auf Gewinnausschüttungen läßt sich mit Stützel wirklich nicht anders als "schlechtweg prohibitiv" nennen.

In der Folgezeit sind allerdings die Unterschiede zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuerspitzensätzen schrittweise eingeebnet, und vor allem ist in den Staudamm der Doppelbelastung eine Öffnung eingebaut worden, indem im Falle von Ausschüttungen erheblich geringere Körperschaftsteuersätze gewährt wurden. So wurde 1953 beispielsweise neben der Halbierung des Körperschaftsteuersatzes für ausgeschüttete Gewinne auch die Einkommensteuer nicht unwesentlich (Spitze 74 %) gesenkt. Das Jahr 1957 brachte weitere Senkungen der Einkommensteuer (Spitze 55 %), allerdings auch der Körperschaftsteuer (45 %) und das Jahr 1959 neben einer leichten Ermäßigung der Einkommensteuer (Spitze 53 %) und einer Erhöhung der Körperschaftsteuer (51 %) hauptsächlich eine weitere Senkung des Satzes für ausgeschüttete Gewinne (15 %), allerdings

1) Aktienrechtsreform und Konzentration, VfS. II, S.919.

nur für größere Kapitalgesellschaften. Danach erhält ein Aktionär der höchsten (mittleren) Progressionsstufe immerhin 36,- (49,-) DM oder das 90fache (3,5fache) von dem ihm vergleichsweise zu 1951 aus 100,- DM Bruttogewinn einer Kapitalgesellschaft Verbliebenen. Schon für einen Aktionär der mittleren Progressionsstufe ist es nunmehr aus dem Gesichtspunkt der Besteuerung gleichgültig, ob er seinen Anteil am Gesellschaftsgewinn per Erhöhung des Beteiligungswertes oder Ausschüttung erhält und für Aktionäre niedrigerer Einkommensstufen sogar wünschenswert, wenn dieser ausgeschüttet wird. Soweit bei Gesellschaften, an denen viele Kleinaktionäre mittlerer oder niederer Einkommensteuerstufen beteiligt sind, auch heute noch übertrieben Gewinne einbehalten werden, so kann dieser Tatbestand jedenfalls nicht mehr der Doppelbelastung zur Last gelegt werden. Setzt sich jedoch die Majorität aus Großaktionären der oberen Einkommensstufen zusammen, so besteht von dieser Seite auch heute noch ein gewisses steuerliches Interesse an der Gewinneinbehaltung.

2. Nachweis der Konzentrationsbegünstigung durch die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung infolge

a. Ermöglichung der Selbstfinanzierung

aa. Verbindungen zwischen Selbstfinanzierung und Kapitalkonzentration bei sich selbstfinanzierenden Unternehmen

Die Darstellung des Systems und der Tarife der Doppelbelastung diente der Grundlegung für den - nunmehr zu erbringenden - Nachweis, daß die Einkommens- und Korperschaftsbesteuerung tatsächlich die Unternehmenskonzentration begünstigt hat. In Betracht kommen Untersuchungen in drei Richtungen:

a. Die Gewinneinbehaltung ermöglicht eine Art der Überschußfinanzierung, die sogenannte Selbstfinanzierung. Die Selbstfinanzierung stellt eine der wichtigsten Ursachen zur Unternehmenskonzentration in jeder Form dar.

b. Die höheren Sätze der Einkommensteuer beeinflussen die Unternehmenskonzentration durch die Benachteiligung von Personenunternehmen.

c. und d. Besonders hohe Einkommen- und Körperschaftsteuersätze beeinflussen die Unternehmenskonzentration, weil sie das verhältnismäßige Gewicht von Gewinn- und Verlustchancen verändern beziehungsweise marktfremde Verhaltensweisen ermöglichen.

Die Darstellung der Doppelbesteuerung war auch für das Verständnis von Schachtelprivileg und Organschaft erforderlich, die aber wegen ihres typisch konzernsteuerlichen Charakters und weil sie auch für andere Steuerarten gelten, in einem eigenen Hauptabschnitt behandelt werden.

Die erste Wirkung der Einkommen- und Körperschaftsteuer beruht zunächst auf der schon oben angedeuteten Tatsache, daß, je mehr Gewinne ausgeschüttet werden, desto mehr Mittel auch zur Wiederanlage zur Verfügung stehen, je mehr sie aber einbehalten werden, desto schwächer der Kapitalmarkt wird. Und zwar handelt es sich hier um sich gegenseitig verstärkende Vorgänge, da einerseits eben das Gesamtvolumen der frei verfügbaren Mittel größer beziehungsweise geringer ist, zum anderen aber auch wegen des zu- beziehungsweise abnehmenden Grenzhanges zum Verbrauch hin. Nimmt man nun an, daß bei Emissionen anderer, insbesondere neu auftretender Unternehmen ausgeschüttete Gewinne bei diesen und nicht oder nicht mehr voll bei den ausschüttenden Gesellschaften angelegt werden, so liegt der - doppelte - Vorteil der Gewinneinbehaltung auf der Hand: "Der Erleichterung der Finanzierung derjenigen Unternehmungen, die dank ihrer Gewinne Selbstfinanzierung betreiben können, steht also eine Erschwerung der Finanzierung für diejenigen Unternehmungen gegenüber, welche auf den Kapitalmarkt angewiesen sind"[1]. Das sind neben schon bestehenden Unternehmen vor allem newcomers, denen zu den vielen übrigen Hindernissen auch von dieser Seite her die Aufnahme des Wettbewerbes schwergemacht wird. Selbstfinanzierung tendiert daher zu einer Konzentration von Eigenkapital bei schon bestehenden Unternehmenseinheiten, und zwar, wenn man der nicht unrealistischen Annahme folgt, daß es gerade die großen Unternehmungen sind, die Selbstfinanzierung betreiben, bei vergleichsweise größeren Unternehmungen, während doch gerade die kleineren Unternehmen sich

1) Lenel, Ursachen der Konzentration, S. 144

selbstfinanzieren sollten, da sie den Kapitalmarkt nicht in größerem Umfange in Anspruch nehmen können. Mit der Begünstigung der Unternehmenskonzentration hat die Überschußfinanzierung, mit der keine weiteren Überlegungen als der Wunsch nach Vergrößerung des bestehenden Unternehmens verbunden ist, zunächst nichts zu tun. Allerdings kann auch die relative Konzentration des Eigenkapitals bei wenigen Unternehmen alleine oder im Verein mit anderen Ursachen allmählich in eine absolute Konzentration der bevorzugten Unternehmen durch Unternehmenszusammenfassung, Stillegung oder Umstellung umschlagen.

Die Förderung der Konzentration von Eigenkapital durch Gewinneinbehaltung ist in neuerer Zeit von Stützel[1] bestritten worden. Er ist der Ansicht, daß gerade im Falle einer bewußt expansiv betriebenen Ausschüttungspolitik durch "Schütt - aus - hol - zurück" die Kapitalkonzentration (von Stützel Haftungskapitalkonzentraion genannt) vorangetrieben worden wäre, weil die am meisten ausschüttenden Unternehmen auch die besten Emissionschancen gehabt hätten. Aus der Tatsache, daß Aktionäre gewöhnlich auf Hauptversammlungen für höhere Dividenden plädierten, könne nicht geschlossen werden, daß sie kein Interesse hätten, ihrer Gesellschaft Kapital zur Verfügung zu stellen. Die Forderung nach höheren Dividenden beruhe mangels anderen Orientierungsmaßstabes in erster Linie auf dem Streben, daß ihre Papiere am Markt höher bewertet würden. Es gelte der Satz: "Je besser die Publizität, desto kleiner - je schlechter die Publizität, desto größer das Interesse der Aktionäre an sichtbaren Dividenden".

Die Ansicht Stützels hat zugestandenermaßen einiges für sich. Es dürfte tatsächlich nicht zu bestreiten sein, daß manche Aktionäre ausschließlich oder überwiegend wegen eines höheren Kurswertes höhere Dividenden verlangen. Zumindest mag der Schluß von dem Wunsch nach möglichst hoher Dividende auf ein Desinteresse an der Wiederanlage bei derselben Gesellschaft nicht immer zutreffen. Wie die Erfahrung auch zeigt, hat ein ständig hohe Dividenden abwerfendes Unternehmen im allgemeinen keine schlechten Emissionschancen. Denn die Vermutung, hinter einem solchen Unternehmen stecke auch eine hohe Ertragskraft, liegt durchaus nahe. Die Auffassung Stützels ist aber zu allgemein. Zunächst ist bei höherer Dividendenzahlung nicht zu übersehen, daß einige Teile davon dem

1) VfS. II, S.924 ff.

Verbrauch zugeführt werden, der bei niedrigerer Dividende unterblieben wäre (mehr Aufwand in Richtung Luxusverbrauch, Befriedigung von reinen Prestigebedürfnissen). Erst von einer bestimmten Höhe der Dividende an oder bei entsprechend anderen Einkünften ist es vom Standpunkt des Verbrauchs nahezu gleichgültig, ob noch mehr ausgeschüttet wird oder nicht. Hiervon abgesehen muß jedenfalls angenommen werden, daß im Falle höherer Ausschüttungen auch neue Unternehmen ihren Teil erhalten, wenn sie entsprechend günstige Bedingungen offerieren würden[1]. Eine gegenteilige Ansicht würde die Gesetze der Wettbewerbsordnung verkennen, wonach neben dem Wachstum bestehender Unternehmen endlich auch einmal - insbesondere bei neuen Produkten - neue Unternehmen am Markt auftreten beziehungsweise Größenverschiebungen unter den bestehenden Unternehmen eintreten können, bei denen Unternehmungen von kleineren in größere Größenklassen - und umgekehrt - steigen beziehungsweise abfallen können. Sie würde mit der These, alles würde beim alten bleiben, vor allem der besseren Leistung im Wettbewerb jede Chance absprechen.

Nun gibt Stützel selbst zwar zu, daß erhöhte Dividenden nicht notwendig wieder zur Anlage bei derselben Gesellschaft verwendet werden würden[2]. Er glaubt aber, dieses Weniger würde durch die Chancen der Beteiligung seitens Dritter kompensiert. Dem kann ich ebenfalls zumindest in dieser Allgemeinheit nicht folgen. Wenn die Publizität der Vermögens- oder Ertragslage allein von der Höhe der Dividende abhinge, so müßte man Stützel vielleicht recht geben. Leider mag dies in der Vergangenheit nicht ganz selten der Fall gewesen sein. Allerdings konnte man in den Jahren 1960 und 1961 bei ungenügender Durchsicht auch gerade eine entgegengesetzte Erfahrung machen, nämlich daß nicht nur hohe, sondern auch niedrige Dividenden das Publikum zu dem Schluß verleiteten, die - verborgene - Ertragskraft eines Unternehmens sei erheblich höher. Dies führte in manchen Fällen zu schwindelerregenden Kursgewinnen, denen 1962 dann allerdings beträchtliche Einbußen folgten. Wenigstens in der Zeit der Hausse hätten mithin auch Unternehmen mit niedrigen Dividenden gute Emissionschancen gehabt. Bestehen dar-

1) so zu Recht Lenel, Ursachen der Konzentration, S.144.
2) VfS. II, S.925.

über hinaus - neben der Höhe der Dividende - noch zusätzliche Informationsmöglichkeiten über Lage und Aussichten der Gesellschaft, so würden trotz hoher Dividenden Gesellschaften, deren Status nicht befriedigend erschiene, nicht nur bei den Altbeteiligten, sondern auch bei Dritten keine besonderen Emissionschancen haben. Denn nicht die Höhe der Ausschüttungen, zumal sie recht "frisiert" sein können, sondern im Grunde nur das Verhältnis des Gesamtertrages zum Grund- beziehungsweise Stammkapital, das, wie Stützel[1] selbst anzieht, in den USA als Orientierungsmaßstab (price-earning-ratio) gilt, kann über die Ertragskraft letztlich aussagen. Entscheidend wäre ja, um mit Stützel zu sprechen, ausschließlich, wieviel das Unternehmen verdient. Mithin wäre lediglich für wirklich ertragreiche Unternehmen und bei entsprechender Publizität die Gewähr gegeben, daß diese bei höheren Ausschüttungen die gleichen oder auch besseren Emissionschancen hätten als ohne diese. Diese Konzentration von Kapital wäre jedenfalls wirtschaftlich begrüßenswert, weil es offenbar den Ort der produktivsten Verwendung fände. Für alle anderen Unternehmen aber war die Einbehaltungspolitik die bessere und vor allem sicherere Möglichkeit der Expansion, zumal andererseits der Kapitalmarkt für Mitbewerber geschmälert wurde.

Wie bereits angedeutet, kann Gewinneinbehaltung auf verschiedenen Ursachen beruhen. Die maßgebliche Bedeutung der Doppelbelastung für die Überschußfinanzierung ist indessen nicht zu bestreiten. Sie erhellt allein schon aus der obigen Darstellung. Und zwar ist eine Beeinflussung in drei Beziehungen denkbar: die durch die Doppelbelastung verursachte Gewinnspeicherung kann entweder die Durchsetzung schon bestehender Ziele ermöglicht oder solche erst angeregt haben, oder sie kann - wie unmittelbar nach dem zweiten Weltkrieg - durch die Höhe der Einkommensteuertarife schlechthin erzwungen worden sein, ohne daß damit notwendig weitergehende Zwecke verbunden gewesen oder Zielvorstellungen hervorgerufen worden wären.

An dieser Stelle darf zur Veranschaulichung des steuerlichen Wettbewerbsvorsprunges von Unternehmen, die Gewinne einbehalten konnten, noch

1) a.a.O., S.924.

auf die Ausführungen Schneiders[1] über die Verschiebung der Rentabilitätsrechnung zurückgegriffen werden. Sie machen theoretisch die überall zu treffende Beobachtung besonders deutlich, warum nur selten neue Firmen als Wettbewerber am Markt auftauchen. Ihr Kapitalbedarf ist, wie gesagt, besonders groß. Man braucht nun nicht unbedingt so weit zu gehen und, wie wir es getan haben, von einer Erschwerung des Zuganges zum Kapitalmarkt oder gar dessen Sperre zu sprechen. Selbst wenn man annimmt, neue Unternehmen erhielten auf dem Kapitalmarkt bereitwilligst die benötigten Mittel, so ergibt sich doch eindeutig folgendes: Ein Unternehmen, das steuerlich prämiierte Gewinneinbehaltungspolitik betreiben konnte, konnte infolge "der künstlichen Niedrighaltung des Zinsfußes, zu dem kein Kapital zu erhalten ist", Verhaltensweisen an den Tag legen, die schon bei der Darstellung der umsatzsteuerlichen Konzentrationsanreize hervorgehoben wurden. Entweder es konnte sich leisten, weniger produktiv als die auf die teureren Kapitalmarktgelder angewiesenen Konkurrenten und doch gleich rentabel zu sein, oder es konnte bei gleicher Produktivität seine "Präferenzen" voll im Wettbewerb ausspielen. In diesem Falle konnte es bei gleichbleibendem Preis entweder höhere Jahreserträge erzielen oder bei Senkung der Preise die Konkurrenten zu einem gleichen Verhalten veranlassen und diese in die Verlustzone drängen.

Man sieht, in allen Fällen hat der Wettbewerbsvorsprung gegenüber newcomers und anderen auf den Kapitalmarkt angewiesenen Unternehmen volkswirtschaftlich höchst unerwünschte Effekte, wobei in diesem Rahmen besonders die letzten beiden Verhaltensweisen für die Frage der Unternehmenskonzentration interessieren. Auf den ersten Blick könnte man vielleicht darauf verfallen, in der Aufnahme von Fremdkapital - beispielsweise von Obligationen - einen gewissen Ausgleich zu erblicken. Denn die hierfür zu zahlenden Zinsen sind steuerlich als gewinnmindernde Kosten anzusehen, während dies bei den Eigenkapitalzinsen nicht der Fall ist. "Ein bestimmter Betrag an Zinsen beziehungsweise Dividenden erfordert also im ersten Falle nur die Erwirtschaftung dieses Betrages, im zweiten Falle dagegen diesen Betrag zuzüglich der darauf zu entrichtenden Körperschaftsteuer. Die zweite Methode wird gegenüber der ersten

1) Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S.46 ff.

um so teurer je höher die Sätze des Körperschaftsteuertarifes sind"[1]. Rechnerisch sieht das so aus: bei einer zu 6 % verzinslichen Emission von Schuldverschreibungen im Gesamtbetrag von 1 000 000. -- DM müssen 60.000. -- DM erwirtschaftet werden, während es bei gleich hohem Eigenkapital, gleichem Zinssatz und einem Körperschaftsteuertarif von 51 % für einbehaltene Gewinne 60.000. -- DM + 30. 600. -- DM sind. Die soeben aufgestellte Vermutung trifft jedoch für die wirklich kapitalbedürftigen Unternehmen nicht zu. Denn die Aufnahme von Fremdkapital setzt das Vorhandensein eigenen, und zwar in einer festen Relation zum übernommenen Risiko, voraus. Die Aufnahme von Eigenkapital durch unmittelbaren Appell an das Publikum in Form von Ausgabe von Aktien ist gerade die steuerlich ungünstigere Form. Nur wer also schon genügend Eigenkapital besitzt und steuerlich zur weiteren Bildung noch angeregt wird, kann sich also die günstigere Form der Fremdkapitalfinanzierung zunutze machen. Daß Fremdkapitalzinsen steuerlich Kosten sind, wirkt sich mithin ganz im Gegenteil zugunsten der bestehenden, und hier besonders der großen Gesellschaften aus: die infolge Gewinneinbehaltung bevorzugten Unternehmen können eben dieses größeren Eigenkapitals wegen auch verstärkt Fremdkapital aufnehmen. Beide Effekte - der Kapitalballungseffekt der Doppelbelastung und die Begünstigung der Fremdkapitalfinanzierung - kumulieren. Wenn festgestellt wird, trotz übermäßiger Überschußfinanzierung sei das Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital heute im allgemeinen in Deutschland gering und risikoreich, so dürfte dies neben anderen Ursachen auch gerade in der geschilderten Wechselwirkung begründet sein.

Nicht von ganz so überragendem Einfluß, wenngleich wohl auch nicht völlig unbedeutend für die Selbstfinanzierung, dürfte endlich auch der Umstand sein, daß die Reinvestition erzielter Gewinne steuerfrei ist, dagegen die Aufnahme von Kapital am Geld- beziehungsweise Kapitalmarkt durch die Kapitalverkehrsteuern belastet wird, und zwar unterliegen Wechsel der Wechselsteuer, Aktien der Gesellschaftsteuer und Obligationen der Wertpapiersteuer.

---

1) Häuser, Die steuerliche Beeinflussung der Einkommens- und Vermögenskonzentration in der Bundesrepublik, VfS. II, S. 1097 ff. (1107)

bb. Weitere - indirekte - Folgen der Überschußfinanzierung für die Unternehmenskonzentration durch

α. mangelhafte Publizitätspflicht

Zu den bereits nachgewiesenen Folgen der Selbstfinanzierung für die Unternehmenskonzentration kommt eine Anzahl anderer Begünstigungen, die teils ohne weiteres mit der Gewinneinbehaltung, teils nur dann vorhanden sind oder verstärkend hinzutreten, wenn mit ihr besondere Absichten verbunden werden. Zunächst ist hier ein Moment zu berücksichtigen, das mit Lenel[1] als die "konzentrationsfördernde Wirkung der mangelnden Rechenschaftspflicht" zu bezeichnen ist. Diese Erscheinung betrifft freilich alle Unternehmen. Einbehaltene Gewinne können offen in Rücklagen, Rückstellungen oder in Erhöhungen des Gesellschaftskapitals aus eigenen Mitteln gesteckt werden, und nicht selten wird dieser Weg erklärtermaßen beschritten. Hier kann sicher nicht von einer derartigen konzentrationsfördernden Wirkung gesprochen werden. Auf der anderen Seite werden Gewinne aber oft auch zur Bildung stiller Reserven verwendet. Teilweise wird dies mit dem Wunsch nach Dividendenkontinuität begründet. Über die Berechtigung dieses Bestrebens kann hier nicht gehandelt werden. Soweit es nicht vorgeschoben ist, scheiden konzentrationsfördernde Einflüsse allerdings aus. Im übrigen ergibt sich aber folgendes:

Stille Reserven können ebenso still, wie sie gebildet wurden, auch wieder aufgelöst werden. Sie können ohne weiteres im entscheidenden Augenblick zur Finanzierung von Vorhaben herangezogen werden, über die nicht gern gesprochen wird und über die man jedenfalls nicht gern Rechenschaft ablegt. Man denke einerseits an einen anonymen Beteiligungserwerb, andererseits an gewagte Investitionen, die weniger der Wirtschaftlichkeit als anderen Überlegungen entspringen. Mit anderen Worten: "Der Konzentrationsvorgang kann ganz unbemerkt vor sich gehen". "Die Rentabilität des Vorhabens braucht keinem Außenstehenden nachgewiesen zu werden"[2]. Das geplante Vorhaben begegnet nicht nur nicht der Kritik des Kapital-

1) Ursachen der Konzentration, S.44.
2) Lenel, a.a.O., S.146.

marktes wegen fraglicher Rentabilität, mangels Informationsmöglichkeit auch nicht der Kritik ihrer außenstehenden und im Falle von großen Publikumsgesellschaften ihrer Kleinaktionäre[1]. Es unterliegt vor allem auch nicht der Kritik der Öffentlichkeit wegen eventueller Machtballung.

ß. understatement policy

Eine weitere Möglichkeit zur Unternehmenskonzentration, und zwar insbesondere zu Unternehmenszusammenfassungen, ergibt sich aus der sogenannten understatement policy[2]. Sie hat eine bereits oben angedeutete Erscheinung zum Gegenstand, daß durch Gewinneinbehaltung in Form stiller Reserven, unterstützt durch andere, gegenüber der wahren Geschäftslage zu ungünstige Berichterstattung, außenstehende Aktionäre unzufrieden gemacht werden können. Bleiben trotz Forderung nach höheren Dividenden solche aus und zeigt sich für diese erkennbar auch kein anderer Hoffnungsschimmer, so können sie zum Verkauf ihrer Aktien zu Kursen gebracht werden, die erheblich unter dem wahren Wert ihres Anteils liegen. Treibende Kraft einer solchen Politik ist hier ein schon maßgeblich beteiligter Mitaktionär, der seine Beteiligung möglichst billig verstärken möchte und die so angebotenen Aktien aufkauft. Eine Begünstigung der Unternehmenszusammenfassungen durch diese Art Gewinneinbehaltung liegt ohne weiteres auf der Hand, da es sich in der Regel bei den Aufkäufern um Paketaktionäre mit Nebeninteressen handelt, also um einen Aktionär - Kapitalgesellschaft oder natürliche Person -, "der von vornherein damit rechnet, er selbst oder ein potentieller Abnehmer seines Pakets werde mit Hilfe des Stimmrechtseinflusses in der Weise geldwerte Vorteile erlangen können, daß er den Einfluß benützt, die Organe der Gesellschaft zu einer Geschäftsführung zu bestimmen oder Hauptversammlungsbeschlüsse herbeizuführen, die geeignet sind, seine Einkünfte aus anderen Quellen zu erhöhen"[3].

---

1) so auch Lenel, a.a.O.

2) Stützel, VfS. II, S.952; desgl. auch Lenel, a.a.O., S.147.

3) Stützel, a.a.O., S.964.

γ . Die Erleichterung der Mischkalkulation

Endlich spielt die Selbstfinanzierung bei Unternehmenskonzentrationen in jeder Form durch die Erleichterung der sogenannten Mischrechnung eine ganz überragende Rolle[1]. Darunter versteht man eine solche Kalkulation, bei der durch Herstellung beziehungsweise Vertrieb möglichst vieler Produkte auf möglichst mehreren Märkten die Möglichkeit besteht, Verluste der einen Sparte mit Gewinnen einer anderen zu kompensieren. Mischkalkulation kann durch Verbreiterung des eigenen Produktions- und Vertriebsprogramms - eventuell durch Neugründung rechtlich selbständiger Unternehmen - oder durch Angliederung bisher rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Unternehmen betrieben werden. Ihr können verschiedene Gründe unterliegen. Sie kann bezwecken, gegen Strukturkrisen oder auch reine Konjunkturschwankungen auf einem Teilgebiet gefeit zu sein, und dient dann der Risikomischung im eigentlichen Sinne. Mischkalkulation kann aber auch als Waffe der Marktstrategie eingesetzt werden, und zwar sowohl als Defensiv- wie auch als Offensivmittel - welche beide recht nahe beieinander liegen und sehr oft sich ergänzen. Hier gilt dann der Satz: Je breiter das Produktionsprogramm ist, desto gelassener kann man einem Machtkampf auf einem der vielen Märkte entgegensehen, auf denen man anbietet[2]. Durch die niedrigen Preise können nicht nur schon bestehende Marktanteile vergrößert, sondern kraft sogenannter "Einführungspreise" auch andere Märkte 'im Handstreich' genommen werden. In jedem Falle ist das - wie es einer arbeitsteiligen Wirtschaft entsprechen würde - im hohen Grade spezialisierte Unternehmen gegenüber dem integrierten beziehungsweise 'diagonalen' Unternehmen im Nachteil. Ist dies schon aus manchen anderen Gründen der Fall, so kann durch nachhaltige Mischkalkulation der anderen, und besonders im Machtkampf, das "alleinstehende" Unternehmen, selbst wenn es rationeller, kostengünstiger arbeitet, vom Markt verdrängt werden. Das ist "ruinöse Konkurrenz" und läuft auf eine reine "Verschleuderung volkswirtschaftlicher Produktivkräfte" hinaus[3]. Es ergibt sich eine weitere, ganz erhebliche Diskrepanz zwischen dem, was - für die Mischrechnung betreibenden Unternehmen - betriebswirtschaftlich rentabel ist und dem, was volkswirtschaftlich nützlich wäre.

---

1) Hierzu Stützel, VfS II, S.930 ff.

2) so Lenel, Ursachen der Konzentration, S.228.

3) Stützel, VfS. II, S.932.

Damit dürfte insgesamt überzeugend nachgewiesen sein, daß Überschußfinanzierung, wenn auch nicht immer, so doch in ganz erheblichem Umfange zu Unternehmenskonzentrationen geführt hat.

b. Die Benachteiligung von Personalunternehmen

Die nicht aufeinander abgestimmten Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer haben, wie schon der obige Vergleich nahelegte, noch eine weitere Wirkung gehabt. Da die Spitzensätze der Einkommensteuer fast ständig über denjenigen der Körperschaftsteuer lagen, ergibt sich die steuerliche Diskriminierung ertragreicher Personalunternehmen ohne weiteres. Ihre effektive Tragweite für den Stand der Unternehmenskonzentration ist dagegen umstritten. So ist Pohmer[1] der Ansicht, das Steuergefälle zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen das bei den oberen Unternehmensgrößenklassen lange Zeit zugunsten der juristischen Person bestand und erst in den letzten Jahren (schrittweise) wirksam abgebaut wurde, habe die bedeutungsvollsten Ballungen einfach dadurch gestärkt, daß die Mammutunternehmungen und Konzerne durchweg körperschaftsteuerpflichtig gewesen seien, während wenigstens ein Teil ihrer kleineren Konkurrenten als Personalgesellschaften oder gar Einzelfirmen geführt wurde. Dem hält Lenel[2] entgegen, die höhere steuerliche Belastung der Personenunternehmungen gegenüber den Kapitalgesellschaften habe das Wachstum der letzteren nur insoweit begünstigt als die ersteren nicht entsprechende Abschreibungsmöglichkeiten gehabt hätten. Die Wirkung des Umstandes auf den Konzentrationsprozeß, daß teilweise die großen Aktiengesellschaften wegen der besseren Finanzierungsmöglichkeiten für Abschreibungen schaffende Neuinvestitionen die besseren Möglichkeiten zu Abschreibungen gehabt haben, sei nicht erheblich, weil es jedermann freigestanden habe, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu wählen oder auf sie überzugehen, und von dieser Möglichkeit hätten viele Unternehmen mit bedeutender Ertragskraft Gebrauch gemacht.

---

1) VfS. II, S.1069

2) Ursachen der Konzentration, S.224

Den Ausführungen Lenels ist im Prinzip zuzustimmen. Es hat nämlich die Diskriminierung einer Organisationsform in der Wirtschaft mit einer Begünstigung der Unternehmenskonzentration so lange nichts zu tun, als für die betreffenden Unternehmen die uneingeschränkte Möglichkeit der Steuervermeidung gegeben ist. Hierfür standen beziehungsweise stehen außer der Umwandlung die nach einigem Zögern durch die Rechtsprechung zugelassene Rechtsgestaltung der Betriebsaufspaltung und die Flucht in typenvermischte Unternehmensformen (GmbH u.Co. u.ä.) zur Verfügung. Von diesen Möglichkeiten ist auch offenbar in erheblichem Umfange Gebrauch gemacht worden, wie das beeindruckende Zahlenmaterial bei C.E.Fischer[1] zeigt. Danach haben 90 % aller Gesellschaften mit beschränkter Haftung höchstens bis zu fünf Gesellschafter, 28 % sind sogar Einmann-Gesellschaften, bei 80 % aller Gesellschaften besteht ganze oder teilweise personelle Identität zwischen den Anteilseignern und Geschäftsführern, und weiter ist für 30 - 35 % aller Gesellschaften mit beschränkter Haftung zum Schutz vor "Überfremdung" der Kreis der möglichen Anteilseigner im Sinne einer Familienunternehmung eingeschränkt. Wenn Fischer zusammenfassend feststellt, daß der Durchschnittstyp der Unternehmung in Form der GmbH seinem wirtschaftlichen Inhalt nach weitgehend übereinstimmende Züge mit den als Personalgesellschaften bezeichneten Rechtsformen und mit den Einzelunternehmen aufweist, so dürfte die Beeinflussung durch die Einkommensteuer auf der Hand liegen. Andererseits bleibt zu berücksichtigen, daß bei Personalgesellschaften mit vielen Gesellschaftern die auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile oft unter einkommensteuerliche Progressionsstufen fallen, die niedriger als der für den insgesamt zu versteuernden gleich hohen Gewinn einer Kapitalgesellschaft maßgebliche Satz der Körperschaftsteuer sind, so daß eine Umwandlung nicht vonnöten war. Hiervon abgesehen ist jedoch nicht zu übersehen, daß bei der Steuervermeidung die Rechtsform der Kapitalgesellschaft erst von einem gewissen Ertrag an rentabel wird und gewisse Form- und Umwandlungskosten belastend ins Gewicht fallen. Auch betriebliche oder familiäre Gründe können eher für die Wahl einer Personenunternehmung sprechen, so daß sich eine Umwandlung nicht empfahl oder jedenfalls nachteilig war. Über diese etwaigen nega-

1) StW. 1942, Sp.616

tiven Einflüsse der Wahl der Rechtsform der GmbH auf diese Unternehmen sagt auch die obige Statistik nichts aus. Vor allem hat die Umwandlung - was allerdings zu dem im nächsten Kapitel behandelten Problem der Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Abschreibungen gehört - sicherlich nichts an der vergleichsweise geringen Anlageintensität der ehemaligen Personenunternehmungen und trotz niedrigerer Steuersätze und Zwang zur Gewinneinbehaltung kaum etwas an den geringeren Finanzierungschancen durch Abschreibungen geändert. Für einen Teil der Unternehmungen dürften die höheren Sätze der Einkommensteuer sich insgesamt doch hemmend ausgewirkt haben, sei es, weil eine Steuervermeidung nicht ratsam erschien, sei es durch die hiermit verbundenen Kosten und sonstigen Nachteile.

Zum Ausscheiden aus dem Wettbewerb dürfte dieser Umstand allerdings alleine nicht ausgereicht haben. Die eigentliche Begünstigung der Unternehmenskonzentration dürfte vielmehr eher darin gelegen haben, daß mit der Kapitalgesellschaft eine Rechtsform bevorzugt war, die sich zum Konzernaufbau besonders eignete. Deshalb ist im Ergebnis der Ansicht Pohmers zuzustimmen.

c. Der Einfluß besonders hoher Einkommensteuersätze auf die Unternehmenskonzentration

aa. Die Veränderung des verhältnismäßigen Gewichts von Gewinn- und Verlustchance

Von der Doppelbelastung und dem unterschiedlichen Niveau der Einkommensteuersätze gegenüber den Sätzen der Körperschaftsteuer abgesehen, müßte die Einkommensteuer wenigstens im übrigen frei von Begünstigungen der Unternehmenskonzentration sein. Vorausgesetzt, die Einkommensteuer trifft die Unternehmungen auch wirklich, das heißt, sie ist unüberwälzbar, dürfte sogar eine gewisse dekonzentrierende Einwirkung verspürbar sein. Hierfür sorgt schon die Einkommensredistribution durch die progressive Gestaltung der Einkommensteuersätze. Da allerdings bei kleineren Personenunternehmen zur Bestreitung der Haushaltsbedürfnisse verhältnismäßig mehr Gewinne liquidiert werden müssen als bei größeren,

darf dieser Effekt an sich schon nicht zu hoch veranschlagt werden[1]. Er könnte sicherlich erheblich verstärkt werden, wenn der sogenannte "Mittelstandsbauch" verschwände, das heißt, daß die höchsten Progressionsstufen auch auf die Spitzenreiter beschränkt bleiben und nicht schon bei verhältnismäßig niedrigen Einkommen erreicht würden[2].

Andererseits hat sich in der Praxis eine gegenüber der mit der Progression verfolgten Zielsetzung eigentlich geradezu paradoxe Wirkung gezeigt. Es ist keineswegs immer so, daß eine stark progressive Einkommensteuer die beste Bremse für den Konzentrationsprozeß ist. Mag dies für die Vermögensballungen im privaten Haushalt zutreffen[3], so ist dies für die Unternehmenskonzentration jedenfalls nicht notwendig der Fall.

Für die folgende Darstellung der Begünstigung der Unternehmenskonzentration kann auf spezielle und auch recht umstrittene wirtschaftswissenschaftliche Fragen nicht eingegangen werden, weswegen im einzelnen insbesondere auf die Ausführungen von Mehrings,[4], Schneiders[5], Häusers[6] und Lenels[7] verwiesen werden muß. Im wesentlichen handelt es sich um die Erscheinung, daß insbesondere bei starker Einkommensteuerprogression das verhältnismäßige Gewicht von Gewinn- und Verlustchance verändert wird: Je mehr infolge der Besteuerung die Nettogewinnchance gegenüber der Nettoverlustchance sinkt, d.h. je stärker die Progression ist, desto weniger wird trotz geringen Risikos eine Neigung zu Investitionen bestehen. Verringert sich jedoch infolge der Partizipation des Finanzamtes im gleichen oder annähernd gleichen Umfange auch das Gewicht eines Verlustes, d.h. ist die Steuer annähernd proportional, so verliert auch das Risiko, das bei gleichen Voraussetzungen im übrigen

1) Pohmer, VfS. II, S.1068
2) In dieser Richtung liegen die neuesten Bestrebungen zur Finanzreform.
3) hierzu Häuser, VfS. II, S.1130.
4) Steuerpolitik und Vollbeschäftigungspolitik, Ordo III, S.105 ff., insbes. S.122 ff.
5) Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S.61 ff.
6) VfS. II, S.1102 ff.
7) Ursachen der Konzentration, S.221 ff.

natürlich für alle Unternehmungen gleich ist, an Gewicht, mit anderen Worten es kann größer sein. Diese Vergünstigung kommt ausschließlich den meistverdienenden Unternehmen zugute, die längst die höchsten Progressionsstufen erreicht haben und bei denen ein höherer Gewinn keine zusätzliche Steuer bedeutet. Voraussetzung ist aber, daß im Falle eines negativen Geschäftserfolges der Verlust noch genügend Einkommen für die Befriedigung sonstiger Bedürfnisse übrig läßt. Das Risiko darf auch nicht so hoch sein, daß mit Wahrscheinlichkeit ein Mißerfolg vorauszusehen ist. Natürlich wird man Häuser[1] dahin zuzustimmen haben, daß aus der stillen Teilhabe des Finanzamtes nicht der Wille zur "Unkostenproduktion" herzuleiten ist. Denn: Niemand wird die Unkosten erhöhen, damit die Steuerschuld gemindert wird; gemindert werden nämlich zugleich auch der Eigengewinn und die liquiden Mittel des Unternehmens. Aber auch diese Aussage leidet eine Einschränkung. Sie gilt nämlich nur so lange, als das Streben der Unternehmen ausschließlich oder überwiegend auf höchstmögliche Gewinnerzielung gerichtet ist (Gewinnmaximierungsprinzip), weiter selbstverständlich nur, wenn die Steuer nicht gleich 100 vom Hundert beträgt. Gewinnen indessen andere betriebspolitische Ziele die Oberhand, so spielt die Frage nach der Rentabilität gewiß nicht die erste Rolle. Bei hohen Steuersätzen, wie dies unmittelbar nach dem Kriege der Fall war, wird der Verzicht auf Gewinne deshalb erleichtert. Sehr deutlich wird dies aus der graphischen Darstellung 1 bei Häuser[2]. Hier plant ein Unternehmen, seinen Marktanteil möglichst rasch zu vergrößern. Es senkt aus diesem Grunde die Preise. Die Durchsetzung seiner Absichten wird danach um so billiger und also um so leichter, je höher die Steuer ist, bei progressiven Sätzen mithin je mehr Gewinne der Besteuerung unterliegen, das heißt je größer das Unternehmen ist. Die Begünstigung der Unternehmenskonzentration liegt auch hier auf der Hand.

1) VfS. II, S.1103
2) a.a.O., S.1104

bb. Weitere Beeinflussungen der Unternehmenskonzentration infolge der Erleichterung des Verzichts auf Gewinnmaximierung

Die absolute Verringerung der Gewinnchance durch die Höhe der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung, ihre relative bei der Einkommensteuer infolge der Verschiebung des Gewichts gegenüber der Verlustchance sowie die Erleichterung marktfremder Verhaltensweisen wird erst ins rechte Licht gerückt, wenn man sich überlegt, welche Unternehmen grundsätzlich zur Gewinnmaximierung streben und welche auch andere Ziele in ihre Überlegungen einbeziehen. Wenn Häuser feststellt, es sei nicht erwiesen, für welchen Teil der Unternehmerschaft das Gewinnstreben gegenüber anderen Motiven überwiegt[1], so kann ich dem nicht folgen. Die Nationalökonomie lehrt und die Erfahrung bestätigt es, daß kleine und mittlere Unternehmen sich am Marktpreis orientieren, ihn als festen Bestandteil hinnehmen. Für eine Beeinflussung des Marktpreises ist nicht nur ihr Angebot als einzelne Unternehmen viel zu klein, sondern es fehlt ihnen zur Durchsetzung wettbewerbsfremder Ziele vor allem an Macht und finanziellem Rückhalt. Preismanipulationen, die kaum oder gar nicht die Kosten decken, würden sehr schnell zum eigenen Ruin führen. Allenfalls können diese Unternehmen versuchen, bei festem Preis durch Senkung der Kosten ihre Gewinnspanne zu erhöhen oder durch Preissenkung im Umfange der Kostensenkung mit dem Umsatz auch ihre Gewinne zu vergrößern. Ganz anders bei Großunternehmungen![2] Für sie ist der Marktpreis kein Datum, sondern Gegenstand der Unternehmenspolitik[3], und sei es nur, daß er von ihnen toleriert würde. Die Kosten spielen lange nicht in diesem Maße die regulative Rolle. Preise können durch Preissenkungen beeinflußt werden, ohne daß

---

1) VfS. II, S.1109 f.

2) Über mögliche Verhaltensformen der "Monopolisten" z.B. Eucken, Grundsätze, S.26 ff.

3) Die Möglichkeiten des jederzeitigen Überganges von einer zu einer anderen Verhaltensweise durch Großunternehmungen hat letztlich auch Lenel, Stand der Konzentrationsdebatte, Ordo XIII, S.287 hervorgehoben.

dem eine echte Mehrleistung zugrunde läge. Es besteht Spielraum zur Durchsetzung anderer Verhaltensweisen als derjenigen, Gewinne zu maximieren.

Es folgt daraus eine klare Zweiteilung: Kleine und mittlere Unternehmen werden bei ihren Entscheidungen in der Regel vom Gewinnmotiv geleitet[1]. Selbst wenn sie andere Ziele zu verwirklichen trachteten, wäre dies nur über die Gewinnmaximierung möglich. Großunternehmungen können hingegen auch von anderen Motiven geleitet sein und sind hierzu nicht an den Grundsatz der Gewinnmaximierung gebunden. Das trifft nicht nur für die großen Publikumsaktiengesellschaften[2] wegen der Selbständigkeit der Verwaltung gegenüber den Aktionären, sondern auch für Aktiengesellschaften zu, die von einem Großaktionär beherrscht werden oder gar in einen Konzern gefügt sind. Durch die Besteuerung ist zeitweise - und wird zum Teil auch noch jetzt - der Graben zwischen den möglichen Verhaltensweisen großer und kleiner Unternehmen weiter aufgerissen und der Unternehmenskonzentration damit weiterer Vorschub geleistet worden. Die Progression bietet grundsätzlich zwar die beste Garantie gegen die Unternehmenskonzentration. Sie dürfte indessen - im Gegensatz zur heutigen Einkommensteuer - erst von einer wirklich relevanten Gewinngröße stark ansteigen, vor allem, um die Veränderung des Gewichts der Gewinn- und Verlustchancen bei mittleren und kleinen Unternehmen nicht allzu spürbar werden zu lassen. Die Höchstsätze dürften auch wegen der Gefahr, daß anderenfalls die Durchsetzung wettbewerbsfremder Verhaltensweisen allzusehr verbilligt und hierzu angeregt würde, keineswegs nahe bei 100 vom Hundert liegen.

d. Der Einfluß besonders hoher Körperschaftsteuersätze auf die Unternehmenskonzentration

Ähnlich,wie für die Einkommensteuer beschrieben, ist die Situation auch bei hohen Körperschaftsteuersätzen. Eine Progression kennt unsere heutige Körperschaftsteuer zwar nicht. Eine Begünstigung der Großun-

1) so auch Lenel, Ursachen der Konzentration, S.221
2) so Lenel, a.a.O., S.222

ternehmungen kann mithin nicht deswegen vorliegen, weil lediglich für sie mit Erreichung der höchsten Progressionsstufe Nettogewinn- und Verlustchance gleich wäre. Eine Veränderung in dem verhältnismäßigen Gewicht von Gewinn- und Verlustchancen und damit des Risikos liegt vielmehr für alle Unternehmungen nicht vor. Auch die Durchsetzbarkeit marktfremder Verhaltensweisen wird wenigstens von Seiten der Gewinnbesteuerung nicht nach der Höhe des Gewinns, also der Unternehmensgröße gestaffelt. Andererseits sind kleine Kapitalgesellschaften insofern schlechter gestellt, als sie dem gleichen Körperschaftsteuersatz wie die großen Gesellschaften unterliegen. Der Redistributionseffekt ist für alle Unternehmungen gleich - und trifft deshalb wirtschaftlich die kleinen stärker. Im übrigen gleicht sich die Lage bei der Körperschaftsteuer an diejenige bei der progressiven, insgesamt hohe Steuersätze enthaltenden Einkommensteuer um so mehr an, je höher der proportionale Körperschaftsteuersatz liegt. Zwar verringert sich, falls die Steuer nicht sowieso übergewälzt werden kann, die Nettogewinnchance. Immerhin handelt es sich bei den Großunternehmungen immer noch um ganz erhebliche Beträge. Vor allem haben Großunternehmungen aus mehreren Gründen die besseren Möglichkeiten der Steuerminderung. Sodann wird auch hier mit der Höhe der Steuer die Durchsetzung wettbewerbsfremder Verhaltensweisen erleichtert. Die kleineren Unternehmungen, die im Gegensatz hierzu bei rationalem Verhalten nur die Möglichkeit haben, durch Gewinnmaximierung zu wachsen, werden durch die hohe Wegsteuerung der Gewinne und mangels gewinnschonender Möglichkeiten stark behindert. Der hohe proportionale und allgemein gleiche Steuersatz bietet eine Abschirmung "of those already there" gegenüber den "newcomers" - und kleineren Unternehmen. "Die Marktstellung der Titanen wird also durch die Existenz der Steuer unangreifbar gemacht"[1]. Als zusätzlicher Effekt kann sich bei kleineren Unternehmen auch noch Interesselosigkeit an Investitionen einstellen, und die Bereitschaft zum Unternehmensverkauf wächst. Da die Konkurrenten die größten Interessenten sind, ist der Weg zur Unternehmenskonzentration vorgezeichnet.

1) Häuser, VfS. II, S.1108

II. Der Einfluß von Vorschriften der Gewinnermittlung auf die Unternehmenskonzentration

§ 5 1. Kapitel: Die Abschreibung

1. Der Begriff der Abschreibung

a. Die betriebswirtschaftliche Abschreibung

Außer vom System und der Höhe der Tarife muß prinzipiell auch von der Art und Weise der Gewinnermittlung her mit Einflüssen auf die Unternehmenskonzentration gerechnet werden. Die Zahl der hier in Betracht kommenden Rückwirkungen ist sehr groß, im Rahmen dieser Arbeit können jedoch nur die hauptsächlichen Einflüsse berücksichtigt werden. An erster Stelle wäre hier die Abschreibung zu nennen.

Wirtschaftsgüter, die im Laufe einer Rechnungsperiode verbraucht werden, sind auch in voller Höhe ihrer Anschaffungskosten beziehungsweise Herstellungskosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verrechnen. Wirtschaftsgüter, deren Lebensdauer sich über mehrere Rechnungsperioden erstreckt, können selbstverständlich nicht etwa im Jahre ihrer Anschaffung beziehungsweise Herstellung völlig in dieser Weise abgesetzt werden. Vielmehr müssen die Wertminderungen an diesen Wirtschaftsgütern, die im Laufe der Zeit eintreten, für jede einzelne Periode erfaßt und als Aufwand verrechnet werden. Die Beträge, die auf Grund einer planmäßigen Rechnung zur Erfassung des Wertverzehrs am Anlagevermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand und in der Kostenrechnung als Kosten angesetzt werden, bezeichnet man - betriebswirtschaftlich - als Abschreibungen.

b. Die steuerliche Abschreibung

Auch das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht kennt eine Abschreibung (Absetzung für Abnutzung), § 7 EStG. Bei ihr ist jedoch der Zusammenhang mit dem tatsächlichen Wertverzehr bis auf die sogenannte Lei-

stungsabschreibung einerseits und die Begrenzung der Absetzung für Abnutzung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer andererseits zerschnitten. Zugelassen ist jede Abschreibungsmethode, die lineare, die progressive und die degressive, letztere allerdings nur mit bestimmten Degressionshöchstsätzen. Welche von ihnen angewendet wird, ist in das Belieben des Pflichtigen gestellt, soweit nicht Willkür vorliegt. Es handelt sich mithin im übrigen um eine reine Verteilungsabschreibung, eine Abschreibung also, bei der es lediglich darauf ankommt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in bestimmten jährlichen Teilbeträgen auf die Gesamtnutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes zu verteilen[1].

2. Die Abschreibung als Finanzierungsinstrument im allgemeinen

a. Der Kapitalfreisetzungseffekt

Abschreibungen werden anerkanntermaßen nicht nur zur reinen Substanzerhaltung, sondern vor allem auch als Instrument der Betriebspolitik verwendet. Sie eignen sich hierzu besonders auf Grund des sogenannten Kapitalfreisetzungseffektes (Lohmann-Ruchti-Effekt). Abschreibungsbeträge stehen bis zur Ersatzbeschaffung zur Verfügung. Sind nicht alle Wirtschaftsgüter zur gleichen Zeit angeschafft worden oder ist ihre Lebensdauer unterschiedlich, so stehen die Abschreibungsbeträge nicht nur bis zur Reinvestition anstelle ausscheidender Wirtschaftsgüter bereit - und erhöhen die Liquidität des Unternehmens -, sondern es wird in einer bestimmten Periode mehr Kapital angesammelt, "freigesetzt", als in dieser Periode für die Ersatzbeschaffung überhaupt benötigt wird.

1) so z.B. Littmann, Komm. z. EStG., TZ 2 zu § 7 EStG.

b. Möglichkeiten der Verwertung

aa. Ermittlung des Kapitalbedarfs

Der Kapitalfreisetzungseffekt kann in verschiedener Weise finanziell nutzbar gemacht werden. Ja, man spricht geradezu von einer Finanzierung durch Abschreibung.

Denkbar ist zunächst, daß die freigesetzten Beträge zur Ermittlung des Kapitalbedarfs herangezogen werden. Ein anschauliches Bild vermittelt das Beispiel 8 (Tabelle) bei Wöhe[1]: Soll im Rahmen der Unternehmensplanung innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren alljährlich eine Maschine, insgesamt also 5 Maschinen, zu je 1000.- DM mit einer Nutzungsdauer von fünf Jahren angeschafft werden, so verringert sich der sonst erforderliche Bedarf an - Eigen- oder Fremd- Kapital von 5000.-DM auf 3000.-DM, wobei die gewählte Abschreibungsmethode bestimmt, in welchen Jahren ein geringerer beziehungsweise höherer Kapitalbedarf eintritt.

bb. Der Kapazitätserweiterungseffekt

Der Kapitalfreisetzungseffekt kann auch, und das ist hier von besonderem Interesse, zur Kapazitätserweiterung benutzt werden. So können, von Mischformen abgesehen, zum Beispiel entweder eine Anzahl von Maschinen in einer Reihe von Jahren nacheinander aus Fremd- oder Eigenkapital angeschafft und die freigesetzten Mittel zu Neuinvestitionen verwendet werden. Oder es wird gleich mit einem festen Bestand an Wirtschaftsgütern begonnen, und aus den liquiden Mitteln werden Neuinvestitionen getätigt und damit die den Freisetzungseffekt bewirkenden zeitlichen Verschiebungen der Anschaffungen erreicht. Für die erste Möglichkeit gibt Wöhe ein Beispiel (Beispiel 7, Tabelle)[2]. Bei jährlicher Anschaffung einer Maschine mit einem Anschaffungswert von 1000.- DM und einer Lebensdauer von fünf Jahren können im Falle linearer Abschreibung von 200.- DM pro Jahr und Maschine nach drei Jahren eine und nach

1) Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S.339
2) a.a.O., S.338

vier Jahren bereits zwei zusätzliche Maschinen angeschafft werden. In einem Zeitraum von vier Jahren ist eine Kapazitätserweiterung von 40 % erzielt worden.

Auf der anderen Seite steht das eindrucksvolle Beispiel bei Schneider[1], wonach eine 1920 gegründete Reederei mit zehn Schiffen zu je 100 000.- Mark Anschaffungswert von zwanzig Jahren Lebensdauer allein aus jährlichen Abschreibungsbeträgen von 5 % pro Schiff bis 1940 sich 14 zusätzliche Schiffe anschaffen konnte. Nach Ausscheiden der 1920 gekauften Schiffe kommt die Reederei 1941 auf fünfzehn und in späteren Jahren auf 18-19 Schiffe insgesamt.

Der Kapazitätserweiterungseffekt, der schon bei linearer Abschreibung zu fast 100%iger Ausdehnung beziehungsweise im vorigen Beispiel zu 40%iger Ausdehnung innerhalb von vier Jahren führte, kann erheblich durch die degressive Abschreibung gesteigert werden, für deren steuerliche Anwendung ja nicht der effektive betriebliche Wertverzehr entscheidet. Außerdem hängt die Größe der Kapazitätserweiterung von der Anzahl der Anlagegüter, von ihrer Nutzungsdauer und von der zeitlichen "Mischung" der Anlagen ab, also von Merkmalen, die überwiegend großen Unternehmungen besonders eignen beziehungsweise zugute kommen. Dagegen kann ich Schneider - von den gleich noch zu besprechenden steuerlichen Sofortabschreibungen abgesehen - nicht dahin zustimmen, daß eine schnellere Abschreibung, als es der tatsächlichen Nutzungsdauer entspricht, wohl seit langem im weiten Umfange geschehe. Das mag in der Handelsbilanz so gewesen sein - und gehört dann in das Kapitel der gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Legung stiller Reserven durch Gewinneinbehaltung; steuerlich kommt eine Begünstigung nicht in Betracht, weil die Abschreibungsbeträge auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu erstrecken sind. Natürlich hängt diese von dem Ergebnis einer Schätzung und damit von Unsicherheiten ab. Da jedoch objektive Erfahrungssätze obwalten müssen und eine übergroße Vorsicht hierbei ausscheidet, ist eine nennenswerte Bildung von steuerlichen stillen Reserven ausgeschlossen, mögen geringere Abweichungen der grundsätzlich maßgeblichen Schätzungen des Steuerpflichtigen von denjenigen des Finanzamtes auch nicht vermeidbar sein.

---

1) Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 65

cc. Die Anlage der freigesetzten Mittel

Selbstverständlich werden die freigesetzten Mittel in der Realität nicht immer zu Neuanschaffungen gleicher oder auch anderer Maschinen oder sonstiger Anlagen verwendet. Sehr geschätzt ist die kurz- oder langfristige Anlage bei der Konkurrenz oder bei Zulieferern oder Abnehmern oder auch Unternehmen, mit denen keine wirtschaftliche Verbindung besteht. Treibende Kraft sind neben dem Wunsche, die Gelder nutzbringend anzulegen, die schon erwähnten und immer wieder hervortretenden Bemühungen zur Gewinnung und Vergrößerung von Marktmacht, Risikomischung, Streben nach Sicherheit oder Prestige und ähnlichem, deren Durchsetzung auch hier zumindest erleichtert wird. Daß diesen Bestrebungen konzentrationsfördernde Folgen zu eigen sind, wurde ebenfalls schon erwähnt.

3. Die Sonderabschreibung

Anerkanntermaßen, und vom Gesetzgeber teilweise bewußt in Kauf genommen, haben vor allem die sogenannten Sonder-, insbesondere Sofortabschreibungen zur Vergrößerung der Kapazitäten beigetragen. Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, auf die vielfältigen Möglichkeiten in der Vergangenheit des näheren einzugehen. Auf der anderen Seite kann wegen ihrer Bedeutung auf eine Darstellung nicht völlig verzichtet werden, dies zumal der Bundestag 1960 und in neuester Zeit Stimmen aus der Wirtschaft zur Anheizung der Konjunktur Investitionshilfen durch Sonderabschreibungen vorgeschlagen beziehungsweise gefordert haben. Im Kreuzfeuer der Kritik standen in der Zeit nach 1948 die Steuervergünstigungen der sogenannten Siebenergruppe. Allen voran sei auf die vieldiskutierte steuerliche Hilfe zur Förderung des Schiffsbaus nach § 7 d EStG. 1948 hingewiesen. Hier läßt sich in der Tat eine Begünstigung der Unternehmenskonzentration eindeutig belegen[1]. Nicht nur, daß die "Schiffsbaubegünstigung" für das Jahr 1950 nur insgesamt 692 und 1954 insgesamt 1904 Steuerpflichtigen zugute gekommen ist, der Durchschnittsbetrag pro Fall betrug im Jahre 1950 etwa 29 150. - DM (bei den Gewerbetreibenden über 30 000. - DM) beziehungsweise 1954 knapp 30 000. - DM für die Ein-

1) so zu Recht Pohmer, VfS. II, S.1070, Fußnote 54

kommensteuerpflichtigen und bei den Körperschaftsteuerpflichtigen 1950 rund 297 000. - DM beziehungsweise 1954 sogar knapp 550 000. - DM. Aufschlußreich sind auch die Feststellungen Jürgensens zur deutschen Binnenschiffahrt[1]. Erwähnt sei nur in diesem Zusammenhang, daß von den 105 Millionen DM steuerbegünstigter Mittel, die der Binnenschiffahrt bis 1955 zuflossen, nur knapp 2 vom Hundert an Partikuliere ging, der Rest in die Reedereiflotte, "eine Auswirkung der vertikalen Verflechtung". In Wahrheit dürfte diese Tatsache nicht nur der schon bestehenden vertikalen Verflechtung zuzuschreiben sein, sondern ebenso eine Verflechtung hervorgerufen haben. Dabei dürfte außer der vertikalen auch die diagonale Richtung begünstigt worden sein, wie dies für den ähnlich gelagerten Fall der Hochseefischerei und -schiffahrt das bekannte Beispiel der Oetker-Flotten zeigt. Jedenfalls ergeben die Tabellen 2 und 3 bei Jürgensen[2] einen starken Konzentrationsgrad. So liegen die Partikuliere nach dem Stand vom 1.1.1956 in der Gesamttonnage erheblich hinter den Reedereien zurück (Tabelle 2), und die freien Partikuliere innerhalb der Partikulierflotte machen gar nur 2 vom Hundert aus, während bei den Reedereien nur 31 vom Hundert keinem Einfluß von Bund oder Wirtschaft unterliegen (Tabelle 3). Dies sowie die alarmierende weitere Angabe Jürgensens, 40 vom Hundert des Partikulierschiffsraumes stammten noch aus der Zeit von vor der Jahrhundertwende (!), dürfte zu einem großen Anteil auf die besagten Steuervergünstigungen zurückzuführen sein, insofern als die Mittel offenbar nicht in jedem Falle dorthin flossen, wo sie dringend gebraucht wurden. Der Konzentrationsgrad bei den Partikulieren kann übrigens als Beispiel dafür gelten, wie die Konzentration auf der einen eine solche auf der anderen Seite erzeugt.

Die die Unternehmenskonzentration begünstigenden Auswirkungen von Sonderabschreibungen - und anderer steuerlicher Hilfsmittel - mögen auf den

1) "Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration in der Verkehrswirtschaft" in Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, S. 111 ff. (117 ff.).

2) a.a.O., S. 118 f.

ersten Blick überraschen, weil sie nach dem Gesetz ja ohne Einschränkungen jedem zur Verfügung standen. Es erhellt jedoch ohne weiteres, daß die Möglichkeit, von ihr Gebrauch zu machen, um so mehr gegeben war, je höher die Gewinne waren, und der Anreiz hierzu lag um so eher auf der Hand, je höher die Steuersätze kletterten[1]. Die selbst den völlig dem Wertverzehr entsprechenden Abschreibungen innewohnenden Tendenzen zur Förderung der Unternehmenskonzentration wurden in ganz beträchtlichem Umfange gesteigert. Dabei waren lohnintensive - und unterstellt man die Gleichung: je kleiner das Unternehmen, desto arbeitsintensiver ist es, also die kleineren - Unternehmen doppelt im Nachteil. Wenn man mit dem Einsatz gewisser Produktionsmittel nicht auch die Unternehmenskonzentration begünstigen wollte, so hätten sich Höchstbegrenzungen in der Zahl und dem Gesamtwert der abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter sehr empfohlen.

Zum Teil ist darauf hingewiesen worden, daß es sich nur um eine Verlagerung der steuerlichen Belastung handelt. Diese Ansicht setzt zunächst ein Gleichbleiben der Tarife voraus. Erhöhen diese sich, so wird die Steuerlast in den späteren Jahren höher, ermäßigen sie sich, so ergibt sich eine Steuerersparnis. Nun bot sich eine solche Gewinnverschiebung bei den extrem hohen Sätzen der Nachkriegszeit schon deswegen an, weil es schlimmer jedenfalls nicht kommen konnte. Wie sich zeigte, wurden dann ja auch die Einkommensteuersätze einerseits, die Körperschaftsteuersätze andererseits und insbesondere bei ausgeschütteten Gewinnen gesenkt. Im übrigen bleibt die anfängliche Begünstigung der Großen. Es eröffnet sich auf diese Weise eine "Darlehensgewährung", die bei Kapitalknappheit wie durch ihre Zinslosigkeit zwiefach erfreulich sein kann Sehr entscheidend kann sodann auch der rechtzeitige Einsatz im Machtkampf sein. Ist eine bedeutende Machtposition erst einmal errungen, so drückt die später anwachsende Steuerlast nicht sehr. Die Verbilligung einer Investition nach Maßgabe der Steuerersparnis hilft hierbei recht spürbar. Arbeiten die installierten Anlagen rentabel, so ist eine darüber hinausge-

1) Die Konzentrations-Enquête, Anlagenband Hauptteil III, S. 667, desgl. Ergebnisbericht S. 61, hat die größere Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen durch die größeren, ertragsstarken Unternehmen jetzt ausdrücklich festgestellt.

hende Expansion möglich. Was geschieht aber, wenn infolge dieser Gewinne und nach Erschöpfung der Abschreibungen tatsächlich die Steuerlast anzuwachsen droht? Es gilt, was Schneider[1] insoweit zu Recht ausführt: Mit der Anspannung der Steuersätze wird es nun für die Unternehmer besonders dringend, nach neuen Abschreibungsmöglichkeiten Ausschau zu halten, mit anderen Worten eine Betriebserweiterung vorzunehmen. Und Bühler mahnt: "Aber alle außerordentlichen Abschreibungen sind, was man zuweilen zu vergessen scheint, eben doch vorweggenommene Abschreibungen; je reichlicher sie sind, desto eher gehen mit Naturnotwendigkeit dann eben die Abschreibungen aus - und drängen zu Neuinvestitionen"[2]. Möglicherweise lassen sich in dem bisherigen Geschäftszweig solche nur noch in beschränktem Umfange unterbringen. Dann bleibt nur das Übergreifen auf fremde Märkte, wobei wiederum die Gefahr der Unternehmenskonzentration besteht.

Die Begünstigungen der Siebenergruppe sind nunmehr zwar wirkungsvoll abgebaut worden. Statt dessen ist erstmals mit dem EStG. 1958 die degressive Abschreibung gesetzlich generell, wenn auch mit bestimmten Abschreibungshöchstsätzen, zugelassen. Prinzipiell muß auch ihr der Charakter einer die Unternehmenskonzentration fördernden Vergünstigung wenigstens so weit zugeschrieben werden, als sie nicht der tatsächlichen Abnutzung entspricht. Denn auch sie erlaubt eine besonders starke Kapazitätserweiterung, die vor allem Großverdienern zugute kommt. Die Herabsetzung der höchstzulässigen Abschreibungssätze durch das Steueränderungsgesetz 1960, die interessanterweise mit einer übermäßigen Abschreibung begründet wurde, ist deshalb aus dieser Sicht auch zu begrüßen. Auf der anderen Seite muß gerechterweise festgestellt werden, daß noch nicht allzu lange bestehende Unternehmen, die sonst nur mäßige Abschreibungschancen hätten, infolge der anfangs hohen Abschreibungsbeträge der degressiven Abschreibung Schutz vor starker steuerlicher Belastung genießen.

---

1) Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 65.

2) Steuerrecht II, S. 96 f.

2. Kapitel:

§ 6 Die Einlage von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen, Tausch von Gesellschaftsanteilen und die Frage der Gewinnrealisierung

I. Überblick über das Problem

1. Die Aufgabenstellung

Ein Problem, das in der jüngsten Vergangenheit nachdrücklich Aufmerksamkeit gefunden hat, ist das der Gewinnrealisierung bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen die Gewährung von Gesellschaftsanteilen, die aus einer Kapitalerhöhung stammen, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern durch einen Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft unter dem wahren Wert und bei Tauschgeschäften, insbesondere beim Tausch von Gesellschaftsanteilen. In Anbetracht der überaus starken steuerlichen Bedeutung, die der Frage der Gewinnrealisierung allgemein und den angeschnittenen Themen insbesondere anhaftet, ist es verständlich, daß von den beteiligten Kreisen je nach ihrem Standpunkt sehr verschiedene Auffassungen vorgetragen werden. Dies und die Weite des Problems, zu dem auch die Gewinnrealisierung bei der Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften und umgekehrt sowie bei der Betriebsteilung gehört, haben, so scheint mir, den nötigen Durchblick und eine für alle Fälle einheitliche Behandlung erschwert. Es ist selbstverständlich auch im Rahmen dieser Arbeit unmöglich, alle Varianten der Gewinnrealisierung erschöpfend zu erörtern. Dennoch soll an Hand der wichtigsten Fälle der Versuch einer Lösung gemacht werden, die im Prinzip überall zu gelten hätte.

2. Der rechtliche Ausgangspunkt

Ausgangspunkt der Frage der Gewinnrealisierung ist die Vorschrift des § 6 EStG., die nach § 6 KStG. auch für körperschaftsteuerpflichtige Gebilde Platz greift. Danach sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter bei der Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen; statt-

dessen kann auch der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Liegt beispielsweise ein Kaufgeschäft vor, bei dem für das erworbene Wirtschaftsgut der Handelspreis gezahlt wurde, so ist zuzüglich aller etwaiger Nebenkosten diese Summe anzusetzen. Das ist eindeutig. Angenommen, das angeschaffte Wirtschaftsgut steige nun im Preis. Dann ergibt sich in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Anschaffungskosten und nunmehrigem Handelspreis ein Gewinn. Ein Ansatz zu diesem Wert und damit eine Besteuerung ist aber nach § 6 EStG. ausgeschlossen. Erst mit dem Verkauf reift der bisherige "stille" Gewinn zur Besteuerung heran. Er wird realisiert. Der Verkauf eines Gegenstandes gegen bares Geld ist ein eindeutiger Fall der Gewinnrealisierung. Anstelle des Wertes des abgegebenen Gegenstandes tritt die Erhöhung des Kassenbestandes[1].

Der Verkauf ist indessen nur solange eindeutig, als tatsächlich zum gemeinen Wert verkauft wird. Wie ist die Rechtslage aber, wenn der Veräußerer das Wirtschaftsgut zum niedrigeren Buchwert oder gar darunter verkauft, weil er eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft beliefern will? Handelsrechtlich hat er dann jedenfalls keinen Gewinn erzielt. Kann er steuerrechtlich herangezogen werden? Wie ist es, wenn der Gesellschafter seiner Gesellschaft das Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Zinssatz pachtweise überläßt? Muß er sich in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen vereinbartem und angemessenem Zinssatz steuerlich Gewinn zurechnen lassen? Und wie, wenn der Gesellschafter als Gegenleistung nicht Geld, sondern andere Wirtschaftsgüter, insbesondere Gesellschaftsanteile aus einer Kapitalerhöhung, erhält?

1) Hoffmann, StuW 1960, Sp. 137 ff. (137)

II. Die einzelnen Fälle

1. Die Hingabe von Wirtschaftsgütern gegen nicht in Geld bestehende andere Wirtschaftsgüter

a. Die Konkretisierung des Begriffs der Anschaffungskosten im Sinne von § 6 EStG.

aa. Der Grundsatz

α. Die Rechtslage nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes: Das Prinzip der Gewinnrealisierung

Betrachten wir zunächst den Fall, daß der Veräußerer für die Hingabe seines Wirtschaftsgutes als Gegenleistung nicht Geld, sondern andere Wirtschaftsgüter erlangt. Nach § 6 EStG. sind die erworbenen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Was ist hier aber unter Anschaffungskosten zu verstehen? Theoretisch sind drei Entscheidungen möglich. Entweder wird der erlangte Gegenstand grundsätzlich mit dem Buchwert des hingegebenen oder grundsätzlich mit dessen gemeinem Wert - oder dessen Teilwert - angesetzt, oder man gibt dem Veräußerer ein Bewertungswahlrecht.

Die erste Alternative scheidet praktisch aus. Wenn die Möglichkeit bestünde, grundsätzlich der Gewinnrealisierung dadurch zu entgehen, daß statt eines Kaufes ein Tausch oder ein tauschähnliches Geschäft abgeschlossen wird, würde es sehr wahrscheinlich nur höchst selten zu einer Gewinnrealisierung kommen. Weil es jedem ratsam erscheinen müßte, soweit nur irgend angängig, Kaufgeschäfte zu vermeiden, würden die Leistungsbeziehungen zwischen zwei Wirtschaftssubjekten sehr schnell auf eine reine Naturalwirtschaft herabsinken. Prinzipiell nicht anders ist es, wenn man für die Frage der Gewinnrealisierung auf den Willen der Beteiligten abstellt. Auch in diesem Falle würde das Bestreben bestehen, Wirtschaftsgüter gegen nicht in Geld bestehende andere zu erlangen und dann die Absicht der Gewinnrealisierung zu verneinen. Verfehlt muß es auch weiter erscheinen, wenn[1] zwischen eigen- oder fremdbetrieblichen Anläs-

1) wie dies von Zezschwitz, DB 1957, S. 805 ff. (806 f.) vorschlägt.

sen unterschieden werden soll, weil, abgesehen davon, daß die Absichten der Beteiligten kaum feststellbar sind, auch objektiv die Grenze sich sehr verwischt[1]. Das alles kann von der Bestimmung des § 6 EStG., die auf die Gewinnrealisierung abstellt, nicht bezweckt sein. Anderenfalls wäre diese Vorschrift weitgehend bedeutungslos. An dem Prinzip der Gewinnrealisierung ist endlich unabhängig davon festzuhalten, daß, wie von Wallis[2] feststellt, nationalsozialistische Ambitionen auf höhere Steuern heute nicht mehr gelten, da diese nicht Grundlage der in § 6 EStG. erfolgten Regelung der grundsätzlichen Realisierungspflicht waren. Die Rechtsprechung hat deshalb auch grundsätzlich diese beiden Möglichkeiten der Auslegung abgelehnt und die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der §§ 1, 10 BewG. angewendet. So hat etwa das sogenannte Tauschgutachten[3] hierzu festgestellt, daß für die Bewertung die Anschaffungskosten eines erworbenen Wirtschaftsgutes nur danach bemessen werden können, "was der Kaufmann aus seinem Betriebsvermögen aufwendet. Wenn seine Gegenleistung nicht wie beim Kauf in Geld, sondern wie beim Tausch in anderen Wirtschaftsgütern besteht, so fehlt es an einer wirtschaftlich vernünftigen Begründung dafür, daß die Gegenleistung und damit der Ansatz der Anschaffungskosten nicht mit dem tatsächlichen Wert, sondern nach dem mehr oder minder zufälligen Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes bemessen werden soll". Das Gutachten hat demnach an der Rechtsprechung festgehalten, daß Tauschverträge grundsätzlich zur Gewinnrealisierung führen. Als Anschaffungskosten ist nach dem Gutachten der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Auf den Willen des Kaufmannes, Gewinne zu realisieren, hat das Gutachten entgegen der Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelskammertages ebenfalls nicht abgestellt. "Dieser Wille ist kaum feststellbar und kann nicht alleine aus

1) Man denke an den unerfreulichen, ganz ähnlich anmutenden Streit vor der allgemeinen steuerlichen Anerkennung der Betriebsaufspaltung, ob diese aus sachlich-betrieblichen oder persönlichen Gründen erfolgt sei.

2) FR 1956, S. 221 f.

3) I D 1/57 S. v. 16. Dez. 1958, BStBl. III 1959, S. 30 ff. (32)

der Fortführung und Übertragung der stillen Reserven entnommen werden. Man kann von keinem Kaufmann erwarten, daß, wenn von seinem Willen eine steuerliche Belastung abhängt, er einen dahingehenden Willen äußert. Im Ergebnis führt also die Auffassung des DIHT entgegen dem sich aus § 6 Abs. I EStG. ergebenden Gesetzesbefehl zur Verneinung der Gewinnrealisierung bei Tauschvorgängen".

ß. Die Theorie der Buchwertverknüpfung und ihre Kritik

Die Sätze des Gutachtens I D 1/57 S sind klar und überzeugend begründet. Es kann in dieser Hinsicht auch keinen Unterschied machen, ob es sich um einen echten Tausch handelt oder um eine Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilsrechten an dieser Gesellschaft, die aus einer Kapitalerhöhung stammen. Denn selbst wenn man in der Sacheinlage keinen Tausch sieht, so ist der Vorgang Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte doch ein Anschaffungsgeschäft und fällt damit unter den Gesetzeswortlaut § 6 EStG. Nach Ansicht Thiels[1] und der von ihm maßgeblich beeinflußten Auffassung des Finanzministeriums des Landes Nordrhein - Westfalen zu dem Gutachten ergaben sich jedoch für Einlagen unterschiedliche Folgen. Beide hatten auf Grund von Äußerungen des Reichsfinanzhof - Urteils VI A 434 / 30[2] über den Austausch zweier Geschäftsgrundstücke und weil eine Gewinnrealisierung bei der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft für den Fall der Fortführung der Buchwerte in der Eröffnungsbilanz der Kapitalgesellschaft abgelehnt wurde, die sogenann-

1) v. 9. Mai 1933, RStBl. 1933, S. 99 f.

te Theorie der Buchwertverknüpfung aufgestellt. Danach soll es für die Frage der Gewinnrealisierung bei Einbringung von Sachwerten in eine Kapitalgesellschaft generell darauf ankommen, ob die Kapitalgesellschaft die Buchwerte fortführt oder nicht. Das bedeutet im Ergebnis, daß die Gewinnrealisierung von dem Willen der Kapitalgesellschaft und bei deren Beherrschung durch den einlegenden Gesellschafter letztlich von dessen Willen abhängt.

Wie noch auszuführen sein wird[1], ist die Rechtsprechung zur nicht gewinnrealisierenden Umwandlung und genau so die darauf aufbauende zur Betriebsaufspaltung abzulehnen. Selbst wenn man aber der Ansicht dieser Rechtsprechung zuneigte, so bietet das Urteil VI A 434 / 30 bei einer Gesamtwürdigung keine Handhabe, die dort ausgesprochenen Grundsätze auch auf die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter zu übertragen. Richtig ist zwar, daß das Urteil für seine Entscheidung von der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter ausging und daß sich aus seinen Äußerungen hierzu für sich genommen auch die Ansicht Thiels herleiten ließ. Wie gleichfalls unten dargestellt,[1] hatte das Urteil seine Behandlung der Umwandlung aber im Ergebnis alleine auf das "fortgeführte Engagement" und die "wirtschaftliche Nämlichkeit" gestützt. Die Fortführung der Buchwerte des Personenunternehmens bei der Kapitalgesellschaft hat es nur wegen einer von ihm befürchteten Steuerumgehung gefordert. Bei der Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern kann man nun jedoch beim besten Willen nicht mehr von einer Identität mit den erlangten Gesellschaftsanteilen sprechen, weil diese nicht einzelne Gegenstände, sondern einen rechnerischen Anteil am gesamten Gesellschaftsvermögen repräsentieren. Danach kann die Verallgemeinerung der Forderung nach Buchwertfortführung zu einem "Prinzip" nicht anders als ein typisches Beispiel dafür

1) S. 202 ff.

bezeichnet werden, wie auf Grund einer bestimmten Situation ausgesprochene Sätze einer Entscheidung auf völlig anders gelagerte Fälle angewendet werden. Das Gutachten hat deshalb auch die Buchwertverknüpfung als Prinzip abgelehnt. Die alleinige Maßgeblichkeit der Bestimmung des § 6 EStG. und die Notwendigkeit zur Gesetzestreue ist in diesem Zusammenhang mit erfrischender Klarheit auch von Grieger[1] hervorgehoben worden. Die Verwendung der Buchwertverknüpfung - wie es von Thiel vorgeschlagen wurde - "als Methode der Wirtschaft, die gebotene Freizügigkeit bei der organisatorischen Gestaltung ihrer Unternehmensform zu gewährleisten", hat Grieger nur sehr zu Recht als "eine vom Gesetz entfernende und nur schwer auf höchstrichterliche Rechtsprechung stützbare Argumentation mit dem Ziel, bestimmten Wünschen der Wirtschaft entgegenkommen zu können" genannt und sie für gefährlich gehalten, "weil sie die Verwaltung zum Gesetzgeber machen und die Möglichkeit unterschiedlicher Besteuerung je nach der wirtschaftspolitischen Auffassung der Verwaltung Tür und Tor öffnen würde". Denn: "Ob es sich um einen berechtigten Wunsch der Wirtschaft handelt, haben weder die Verwaltung noch die Rechtsprechung, sondern allein der Gesetzgeber zu entscheiden". Man wird angesichts dieser Sätze lebhaft an die steuerlichen Begünstigungen erinnert, die durch die Verwaltung und Rechtsprechung im übrigen - gewollt oder ungewollt - gewährt worden sind, ohne daß dazu aus dem Gesetz eine Veranlassung bestand. Wäre eine solche Auffassung wie die von Grieger immer in der Rechtsprechung vertreten worden, so hätte übrigens das gesamte Problem der steuerlichen Begünstigung der Unternehmenszusammenfassungen viel von seiner Schärfe verloren, und die Rechtsprechung zu einzelnen steuerlichen Instituten, allen voran der körper-

1) DStZ A 1959, S. 33 ff. (35)

schaftsteuerlichen Organschaft, stünde nicht auf rechtlich so schwankendem Boden.

bb. Allgemeine Ausnahmen von der Gewinnrealisierung

Die alleinige Anwendung des Gesetzes, das heißt des § 6 EStG., auf Anschaffungsgeschäfte, verbunden mit der obigen Auslegung des Begriffes der Anschaffungskosten, muß nun für die Behandlung aller weiteren Einzelfragen richtungsweisend sein. Am einfachsten wäre selbstverständlich die Annahme einer Gewinnrealisierung für alle Geschäftsvorfälle, gleich ob es sich um Kauf, Tausch oder sonstige Anschaffungsgeschäfte gleich welcher Wirtschaftsgüter handelt. In der Praxis wird sich dies zwar nicht restlos durchführen lassen. Aber Abweichungen dürfen doch nur die ganz seltene Ausnahme sein. Es ist eine bekannte Tatsache, daß sich die Schwierigkeiten häufen, je mehr das Prinzip zugunsten von Ausnahmen durchlöchert wird[1]. Zumal bei der Vielfalt des wirtschaftlichen Lebens alle Fälle aneinandergereiht nur um Nuancen abweichen, wird auch Zufällen und Willkür der Ausschlag bei der Entscheidung eingeräumt, wenn der feste Boden des Gesetzes erst einmal verlassen ist.

1) Das beste Anschauungsmaterial liefert die Behandlung der Gewinnrealisierung bei der Umwandlung und Betriebsaufspaltung, s. dazu unter 5. Abschn. 3. Kap. III 2 S. 202 ff.

Wird daraufhin die Rechtslage, wie sie sich insbesondere auf Grund des Gutachtens I D 1/57 S darstellt, geprüft, so läßt sich feststellen, daß Ausnahmen von der Regel der Gewinnrealisierung bei verschiedenen wirtschaftlichen Tatbeständen zugelassen sind. Allen gemeinsam ist, daß mit dem Argument der wirtschaftlichen Nämlichkeit des hingegebenen mit dem eingetauschten Wirtschaftsgut steuerlich ein Anschaffungsgeschäft verneint wurde, obwohl bürgerlich-rechtlich ein Tausch oder ein sonstiges Erwerbsgeschäft vorlag.

Allgemein von der Gewinnrealisierung ausgenommen sind der sogenannte Zwangskauf beziehungsweise Zwangstausch. Darunter versteht man Kauf- beziehungsweise Tauschgeschäfte, die infolge eines schon vorliegenden oder wenigstens unmittelbar bevorstehenden behördlichen Eingriffes oder infolge höherer Gewalt durch Naturkräfte notwendig werden. Hier wird man der Rechtsprechung zustimmen müssen. Es handelt sich zumeist um recht seltene Einzelfälle, in denen Wirtschaftsgüter gegen den Willen des Betreffenden aus dem Betrieb ausscheiden. Müßten die ersatzweise angeschafften Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert der ursprünglichen angesetzt werden, so ergäbe sich aus dieser Gewinnrealisierung unter Umständen eine so erhebliche Belastung, daß die Neuanschaffung bei kapitalschwachen Unternehmen möglicherweise gänzlich unterbliebe. Die Verneinung der Gewinnrealisierung stellt sich deshalb nur als eine wirtschaftlich begrüßenswerte Korrektur minderen Umfanges dar[1]. Wichtig ist nur, daß die Rechtsprechung bei diesen eng begrenzten Ausnahmen bleibt und diesen nicht, wie das von der Wirtschaft gern gesehen wäre, sonstige Zwangslagen oder gar nur betriebliche Zweckmäßigkeitsgründe gleichstellt. Da der Frage des Zwangskaufes beziehungsweise -tausches im übrigen im Rahmen dieser Arbeit keine erhebliche Bedeutung zukommt, darf auf die einschlägige Literatur verwiesen werden[2].

---

1) unter dieser stark wirtschaftspolitischen Argumentation erstmals RFH-Urt. VI A 514/30 v. 2. April 30, RStBl. 30, S. 313 ff. (314), des weiteren RFH-Urt. VI A 682/33 v. 22. Nov. 1933, RStBl. 34, S. 430 f., seitdem ständige Rspr.

2) s. Littmann, Komm. z. EStG., TZ 348 ff.; Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Bem. 6c zu § 6 EStG.

b. Die Behandlung des Tausches und der Einbringung von Gesellschaftsanteilen gegen andere aus einer Kapitalerhöhung stammende Gesellschaftsanteile

aa. Das Tauschgutachten und seine Kritik

Sehr umstritten ist die Gewinnrealisierung beim Tausch und bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen gegen andere aus einer Kapitalerhöhung stammende Anteilsrechte, die besonders für die Unternehmenskonzentration, und zwar vornehmlich in der Form der Unternehmenszusammenfassungen, von hervorragender Bedeutung ist. Diese Fragen waren der eigentliche Gegenstand des sogenannten Tauschgutachtens. Grundsätzlich ist wie bei allen anderen Wirtschaftsgütern auch hier Gewinnrealisierung anzunehmen. Der wesentliche Fortschritt gegenüber der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes liegt darin, daß dies klar zum Ausdruck gebracht ist. Das Gutachten hat aber wegen der "im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise" "bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalles" Ausnahmen zugelassen, "weil die hingegebenen und eingetauschten Anteile wirtschaftlich identisch sind"[1]. Zur Ausfüllung des Begriffs der wirtschaftlichen Identität hat es im Anschluß an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes die Erfordernisse der Gleichwertigkeit, der Gleichartigkeit und der Funktionsgleichheit der hingegebenen und eingetauschten Anteile aufgestellt, wobei es aber entscheidend auf alle Umstände ankomme. Auch wenn bei der nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheidenden Frage der Gewinnrealisierung nach dem Gutachten "schon mit Rücksicht auf die Abweichung von dem sonst auch für das Steuerrecht maßgebenden bürgerlichen Recht eine enge Auslegung geboten ist", so halte ich den belassenen Spielraum für noch zu weit. Am bedenklichsten erscheint mir, wenn aus dem Gutachten zu lesen ist, daß es für die Gleichartigkeit der Gesellschaftsanteile gleichgültig bleibt, ob es sich um Anteile an ein- und derselben oder an verschiedenen Kapitalgesellschaften handelt. Das Gutachten ist in diesen Punkten nicht völlig eindeutig. Während Hoffmann[2] meint, der Bundesfinanzhof habe hier "wohl" einen

1) I D 1/57 v. 16. Dez. 1958, BStBl. III 1959, S. 30 ff. (32)
2) StuW 1960, Sp. 137 ff. (140)

weiten Standpunkt eingenommen, kommt Grieger[1] "in Ergänzung des Gutachtens" zum gegenteiligen Schluß. Auf Grund der Ausführungen zu Beispiel 1 ist eher zu vermuten, der Bundesfinanzhof haben den Begriff der Gleichartigkeit ausdehnend verstanden. Sachlich begrüßenswert kann indessen nur die Ansicht Griegers sein. Es ist zunächst zwar nicht zu übersehen, daß, was Hoffmann geltend macht[2], insbesondere ein börsengängiges Wertpapier und also auch ein Gesellschaftsanteil an einer Aktiengesellschaft "in erheblichem Umfang verwandte Züge mit dem Bargeld hat", daß es "sehr fungibel" ist, daß Tausch und Kauf von Wertpapieren sich unter wesentlich einfacheren Bedingungen als sonst vollziehen und daß sich die Wertpapiere weitgehend nach der Menge bestimmen. Und natürlich ist es einem Besitzer gleich, welche Nummer der Serie seine Pfandbriefe besitzen. Das gleiche trifft auf Gesellschaftsanteile der gleichen Gattung am gleichen Unternehmen zu. Hier kann man tatsächlich schlechterdings nicht anders als von Identität der hingegebenen und eingetauschten Wertpapiere sprechen. Steuerlich ein Anschaffungsgeschäft abzulehnen wäre daher durchaus unbedenklich. Allerdings wird, weil weder der Inhaber noch jemand sonst daran Interesse hat, niemand auf den Gedanken kommen, die Wertpapiere einzutauschen[3]. Ganz anders ist es aber, wenn Gesellschaftsanteile gegen andere Gattungen - beispielsweise Stamm - gegen Vorzugsaktien - oder an anderen Kapitalgesellschaften, als an denen die hingegebenen Anteile bestanden, eingetauscht werden. Sehr zu Recht bemerkt Grieger in besagter "Ergänzung des Gutachtens": "Die Wesensart eines Wertpapieres wird in aller Regel durch das bestimmt, was es repräsentiert". Anteile an verschiedenen Unternehmen repräsentieren aber verschiedene Vermögensstücke. "Deshalb kann man wohl von der Gleichartigkeit bestimmter Gruppen von Obligationen, nicht aber der Anteilsrechte an verschiedenen Kapitalgesellschaften sprechen". Darüber hinaus gewähren, was meist nicht genug beachtet wird, die Anteile an verschiedenen Unternehmen selbst bei gleichem Stamm- sowie Zusatzkapital je nach der Zahl und Art der Mitanteilsberechtigten auch ganz verschiedene Herrschaftsbefugnisse. Nun mag es sein, daß beim Anteilstausch auftretende Verschiebungen im Herrschaftsverhältnis über die Funktionsgleichheit berücksichtigt werden kön-

1) DStZ A 1959, S. 33 ff. (37)

2) StuW 1960, Sp. 139

3) Eine gewisse Bedeutung besitzt hier der Grundsatz der Identität bei Ein- und Verkaufskommissionen, so etwa bei den RFH-Urteilen VI A 292/28 v. 20. Juni 1928, StW 1928, Nr. 452 u. VI A 899/28 v. 13. Dez. 1928, RStBl. 1929, S. 136.

nen. Dies soll nach dem Gutachten ausnahmslos offenbar aber nur gelten, wenn die betriebliche Funktion der Gesellschaftsanteile nicht gerade in der Kapitalanlage, sondern, wie beispielsweise bei der Holding, in der Ausübung der Herrschaftsmöglichkeit selber oder in anderen Zwekken wie der Sicherung von Bezugsquellen oder Absatzmöglichkeiten besteht. Wenn die Beteiligung lediglich der Kapitalanlage dient, so braucht die Funktionsgleichheit nicht immer schon deshalb verneint zu werden, weil die eingetauschte Beteiligung das Schachtelprivileg genießt und gewisse Minoritätsrechte verbürgt. Die Auffassung des Bundesfinanzhofes über die geminderte Bedeutung des Schachtelprivilegs übrigens kann ich nicht teilen. Wenn man das Bestreben der Wirtschaft gerade in der letzten Zeit wieder verfolgt, Schachtelbeteiligungen zu erreichen, auch wenn die Beteiligung lediglich der Anlage diente, so muß man doch zum gegenteiligen Schluß kommen. Richtiger Ansicht nach kann die Absicht, flüssige Mittel möglichst günstig anzulegen, auch wenn die Ausübung von Herrschaftsrechten oder überhaupt die Beteiligung an diesen Unternehmen an Bedeutung zurücktritt, wohl niemals weder die sich aus dem verschiedenen Betriebsvermögen noch gar aus unterschiedlichen Herrschaftsbefugnissen ergebende Artverschiedenheit überdecken. Auch in diesen Fällen des Anteilstausches ist daher Gewinnrealisierung anzunehmen.

bb. Sonderfälle des Tausches beziehungsweise der Einbringung von Gesellschaftsanteilen

α. Die echte Verschmelzung

αα. Die Ansicht der Rechtsprechung

Ein Sonderfall der Weggabe von Anteilsrechten an der einen und dem Erwerb von Anteilsrechten an einer anderen Kapitalgesellschaft liegt bei der echten und der unechten Verschmelzung vor. Für die echte Verschmelzung durch Aufnahme oder Neugründung, bei der der Gesellschafter anstelle der Anteile an der untergehenden Kapitalgesellschaft Anteile an der aufnehmenden beziehungsweise neugegründeten Kapitalgesellschaft erhält, hat das Gutachten im Anschluß an den Reichsfinanzhof grundsätzlich eine Realisierung der in den hingegebenen Anteilen steckenden stillen Reserven verneint, wenn die Buchwerte fortgeführt wer-

den. Der Bundesfinanzhof hat allerdings nicht, wie bei Rechtsprechung zur Umwandlung, alleine damit die wirtschaftliche Identität bejaht, daß das bisherige Engagement in anderer, aber wirtschaftlich gleichwertiger und gleichartiger Form fortgesetzt werde. Entscheidendes Gewicht hat er vielmehr der Bestimmung des § 15 Abs. II KStG. beigelegt. Danach braucht die untergehende Kapitalgesellschaft stille Reserven nicht zu realisieren, wenn sichergestellt ist, daß sie zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung unterliegen, also insbesondere, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte fortführt. Weil der Gesetzgeber hiermit wie in § 242 AktG. selber zum Ausdruck gebracht habe, daß er in dem Betrieb der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Fortführung des Betriebes sieht, erschien es dem Bundesfinanzhof vertretbar, diesen Gedanken auch für die Frage der Gewinnrealisierung bei dem Gesellschafter zu verwerten. Über die Fälle hinaus, in denen die Voraussetzungen des § 15 Abs. II KStG. nicht vorliegen, hat er die prinzipielle Weiterführung stiller Reserven abgelehnt. Für diese Fälle komme es nach den oben entwickelten allgemeinen Gesichtspunkten unter Anlegung eines strengen Maßstabes darauf an, ob die wirtschaftliche Nämlichkeit bejaht werden könne[1]. Deshalb hat der Bundesfinanzhof auch bei der unechten Verschmelzung grundsätzlich Gewinnrealisierung angenommen, bei der die beteiligten Kapitalgesellschaften ihre Rechtspersönlichkeit beibehalten und die Obergesellschaft den Mitgesellschaftern deren Anteile abkauft oder gegen eigene oder aus einer Kapitalerhöhung stammende neue Anteile eintauscht.

ßß. Kritik der Rechtsprechung

Bei kritischer Würdigung der Ansicht des Bundesfinanzhofes ergibt sich zunächst für die Fusion folgendes:

Wie der Bundesfinanzhof - insoweit einschränkend gegenüber dem Urteil VI A 805/31 des Reichsfinanzhofes[2] - selber anerkannt hat, ist es "nun-

1) so z.B. BFH-Urt. I 155/59 U u. I 182/60 U v. 25. Juni 1962, BStBl. III 1962, S. 351 u. 354

2) v. 3. Febr. 1932, RFH Bd. 30, S. 187 ff. (188 a.E. u. 189 f.)

destens zweifelhaft", inwieweit der Gesichtspunkt der Fortführung des bisherigen Engagements dann entscheidend ist, wenn das übernommene Betriebsvermögen gegenüber dem Betriebsvermögen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft an Bedeutung zurücktritt oder einen anderen wirtschaftlichen Charakter hat. In solchen Fällen werde es auch kaum vom Zufall abhängen, welche der beiden Kapitalgesellschaften als aufnehmende Gesellschaft in Betracht komme. Tatsächlich kann nicht übersehen werden, daß die Situation bei der Umwandlung und bei der Verschmelzung doch eine erheblich andere ist. Die Verneinung der Gewinnrealisierung bei der Umwandlung auf Grund des Argumentes von dem fortgeführten Engagement entspricht zwar nach der hier vertretenen Auffassung schon nicht dem Gesetz. Immerhin erhalten die umwandelnden Inhaber des Personenunternehmens nach der Umwandlung alle Anteile an dem gleichbleibenden Betriebsvermögen und behalten die gleiche Beherrschungsmacht. Bei der Verschmelzung repräsentieren die erlangten Gesellschaftsanteile dagegen nur einen rechnerischen Teil an dem Wert des Gesamtvermögens. Der Gedanke der Betriebsfortführung kann nicht über die Tatsache hinwegtäuschen, daß vermögensrechtlich nur noch ein einziges Betriebsvermögen besteht. Auch in der Beherrschung treten Verschiebungen auf, die je nach der Anzahl der erhaltenen Gesellschaftsanteile und damit dem verhältnismäßigen Wert des übergegangenen und des neuentstehenden Gesellschaftsvermögens sogar auf ein Minimum absinken kann. Und Funktionsgleichheit der verschiedenen Unternehmen ist nach der Rechtsprechung ebenfalls nicht erforderlich. Schon deshalb ist die rechtliche und damit die wirtschaftliche Lage der Aktionäre nicht gleichgeblieben, von der Tatsache ganz abgesehen, daß - aus wirtschaftspolitischer Sicht heraus argumentiert - Fusionen, worauf Schneider[1] hinweist, unter Umständen auch Veränderungen der Marktformen von der vollständigen Konkurrenz weg zu (Teil-) Oligopolen oder Monopolen zur Folge haben, was nicht nur auf die Aktiengesellschaft, sondern auch auf das Verhalten ihrer Gesellschafter Rückwirkungen zeitigen kann. Man sieht: Der Gedanke des fortgeführten Betriebes besitzt mithin bei der Verschmelzung eine noch erheblich geringere Berechtigung als bei der Umwandlung[2].

1) Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 139

2) Insoweit bin ich grundlegend a. A. als Grieger, StBJB 62/63, S. 138

Entgegen dem Bundesfinanzhof durfte daran auch die Bestimmung des § 15 Abs. II KStG. nichts ändern. Daß aus der Tatsache, daß die untergehende Kapitalgesellschaft ihre Gewinne auf Grund dieser Bestimmung nicht zu realisieren braucht, für den Gesellschafter keineswegs eine zwingende Folge sich dahin ergibt, für ihn habe das gleiche zu gelten, hat bereits Hoffmann ausgesprochen[1]. Nun wirkt es zwar zugegebenermaßen auf den ersten Blick etwas gegensätzlich, wenn Gewinnrealisierung bei dem Gesellschafter angenommen wird, bei der Gesellschaft aber abzulehnen gewesen wäre. Hier wie auch sonst bei Einlagen wird der Gewinn der Kapitalgesellschaft jedoch nicht berührt, wohl aber tritt gegebenenfalls bei dem einlegenden Gesellschafter eine Gewinnrealisierung ein. Man muß eben beachten, daß Gesellschafter und Gesellschaft zwei voneinander getrennte Rechtssubjekte sind. Dieser Umstand ist bekanntlich gerade für die Körperschaftsteuer von Bedeutung. Er erhält sein besonderes Gewicht durch den exzeptionellen Charakter des § 15 Abs. II KStG. Diese Vorschrift ist eine klare Ausnahme von den sonst geltenden Grundsätzen über Gewinnrealisierung und als solche einer Ausdehnung über den Wortlaut hinaus nicht zugänglich. Der Umstand, daß ein Fortbestand des Herrschaftsverhältnisses für § 15 Abs. II KStG. nicht erforderlich ist, steht bemerkenswerterweise auch im Gegensatz zu der Verneinung der Gewinnrealisierung in anderen Fällen auf Grund wirtschaftlicher Identität durch die Rechtsprechung. Vor allem hat der Gesetzgeber selbst das Bestreben erkennen lassen, die Tragweite des § 15 Abs. II KStG. einzuschränken. Während im KStG. 1925 § 18 Abs. III noch die Verschmelzung auch dann von der Gewinnrealisierung befreit war, wenn die Gegenleistung in anderen Wirtschaftsgütern als Gesellschaftsanteilen bestand, gewährt § 15 Abs. II KStG. die Vergünstigung nur bei Gewährung von Gesellschaftsrechten und erhebt weiterhin zur Voraussetzung, daß der Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

Bedenken gegen die obige Ansicht des Gutachtens ergeben sich noch aus einem anderen Grunde. Die Vergünstigung der körperschaftsteuerbefreiten Fusion von Kapitalgesellschaften ist seinerzeit ebenso wie übrigens die Vergünstigungen bei der Kapitalverkehrsteuer infolge der 2. StNotVO. v.

1) StuW 1960, Sp. 137 ff. (144)

8. 12. 23, der VO. des Reichspräsidenten v. 14.9.24 und dann des StMildG. v. 31.3.26[1] der Wirtschaft zur Verfügung gestellt worden, um die Fusionsabsichten entgegenstehenden steuerlichen Belastungen auszuräumen. Ob die damals maßgeblichen Gründe auch heute noch so allgemein anzuerkennen sind, kann mit Recht sehr bezweifelt werden. Jedenfalls kann man nicht, wie es die Entscheidung des Bundesfinanzhofes 68/57 S[2] tut, die Bedeutung des § 15 Abs. II KStG. darin sehen, daß lediglich wirtschaftlich sinnvolle echte Verschmelzungen ermöglicht werden, und mit dieser Begründung dann auch den Gesellschafter freistellen. Wenn wirklich sichergestellt wäre, daß nur wirtschaftlich sinnvolle Verschmelzungen begünstigt würden, so bestünde allerdings kaum Anlaß zur Beunruhigung, da außer vordergründigen steuerfiskalischen Interessen nichts und niemand Schaden erlitte.
Dem ist aber nicht so. Wie bereits mehrfach erwähnt, können Unternehmenszusammenfassungen, also auch Fusionen, den verschiedensten Zwecken dienen. Diese können volkswirtschaftlich begrüßenswert oder auch bedenklich sein. Selbst wenn anzunehmen wäre, daß im Einzelfalle einmal infolge fälligwerdender Steuern eine geplante Fusion unterbleibt, die wegen echter Rationalisierungschancen betriebs- wie volkswirtschaftlich erwünscht ist, so hätte dieser Umstand allein nicht zu der Vorschrift des § 15 Abs. II KStG. führen dürfen. Ohne daß immer gleich ein Monopol zu entstehen braucht, läßt doch schon die Unternehmensgröße der bei Fusionen beteiligten Unternehmen die Gefahr der Machtgewinnung am Markt in durchaus greifbare Nähe rücken[3]. Das Bestreben, die Marktstellung möglichst umfassend zu verstärken und die Konkurrenz auszuschalten, ist zu natürlich und die Gefahr volkswirtschaftlicher Schädigungen zu groß, als daß sie irgendwelcher Kostenvorteile wegen in Kauf genommen werden könnten. Die unterschiedslose Begünstigung von Fusionen durch § 15 Abs. II KStG. muß aus diesem Grunde wirtschaftspolitisch problematisch erscheinen, wenn sie auch als

1) hierzu Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 124 ff.
2) v. 23. Jan. 1959, BStBl. III 1959, S. 97 f. (98)
3) so mit Recht Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 135

Gesetz hinzunehmen ist. Es hieße indessen den Fehler vergrößern, über den Wortlaut der Bestimmung hinaus weitere Abweichungen vom Gesetz, das die Gewinnrealisierung bei Tausch und tauschähnlichen Geschäften vorschreibt, zuzulassen. Wenn schon aus wirtschaftspolitischer Sicht argumentiert wird, so hatten mithin gerade umgekehrt stille Reserven bei dem Gesellschafter der Besteuerung unterworfen werden müssen. Zumindest hätte eine Ausweitung des § 15 Abs. II KStG. in dessen unterschiedsloser Art auf stille Reserven bei dem Gesellschafter vermieden werden müssen. Dabei wäre ein Ansatzpunkt zu einer Auswahl etwa in dem vom Bundesfinanzhof selbstgebildeten Fall gegeben gewesen, bei dem das übernommene Betriebsvermögen gegenüber dem Betriebsvermögen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft einen völlig anderen wirtschaftlichen Charakter hat, also sicher weniger Rationalisierungszwecke als andere Gründe wie etwa der Risikomischung den Anstoß zu der Fusion geben. Der Bundesfinanzhof hat eine solche Unterscheidung nicht getroffen, sondern ganz allgemein bei der Fusion von Kapitalgesellschaften eine Gewinnrealisierung verneint. Demgegenüber muß zusammenfassend um so mehr darauf hingewiesen werden, daß angesichts des Wortlautes wie des Spezialcharakters der Vorschrift und besonders auch der gekennzeichneten fragwürdigen wirtschaftspolitischen Folgen kein Anlaß bestand, die bei einer Verschmelzung hingegebenen Gesellschaftsanteile von dem Grundsatz der Gewinnrealisierung auszunehmen.

ß. Die unechte Verschmelzung

Der echten steht die unechte Verschmelzung gegenüber. Hierunter versteht man die hundertprozentige Vereinigung der Gesellschaftsanteile in der Hand einer anderen Kapitalgesellschaft. Sie entsteht durch Kauf der Restaktien der beherrschten Gesellschaft durch die beherrschende Gesellschaft oder durch Aktientausch. Recht gegensätzlich wirkt sich die Verneinung der Gewinnrealisierung bei der echten Verschmelzung gegenüber ihrer Bejahung bei der unechten aus. Sie hat einen gewichtigen Einwand hervorgerufen, nämlich daß die unechte Verschmelzung der echten wirtschaftlich gleichstehe. Das ist ganz unbestreitbar und hier schon mehrmals hervorgehoben. Zur Erreichung der gleichen wirtschaftlichen Ziele

sind echte und unechte Fusion prinzipiell gleichwertig. Und ihre gleiche rechtliche Behandlung wäre deshalb wünschenswert. Nur kann entgegen den Intentionen ihrer Befurworter die gleiche wirtschaftliche Lage nicht dazu benutzt werden, die zweifelhafte Rechtsprechung zur echten Fusion auf die unechte zu übertragen, sondern allenfalls umgekehrt als zusätzliches Argument für eine Änderung dieser Rechtsprechung im Sinne der hier vertretenen Ansicht. Denn wie Hoffmann zu Recht feststellt[1], müssen auch hier die Grundsätze beachtet werden, die eben nun einmal unser Recht an die Form der juristischen Person knüpft. Es ist daher dem Gutachten in der Frage der Gewinnrealisierung bei der unechten Verschmelzung uneingeschränkt zu folgen. Der Bundesfinanzhof hat erfreulicherweise hier viel schärfer als in seiner Stellungnahme zu Beispiel 1 auf den Umstand abgestellt, daß die hingegebenen und erlangten Anteile ein völlig anderes Betriebsvermögen repräsentieren, und der Tatsache entscheidende Bedeutung beigemessen, daß die Kapitalgesellschaft als solche weiterbesteht. Bedauerlicherweise sind die Hauptleidtragenden in der Regel zwar die Minderheitsaktionäre, die unter den entsprechenden Voraussetzungen einerseits die stillen Reserven in den hingegebenen Anteilen zu realisieren haben, andererseits aber in eine Zwangslage geraten können, die Anteile umtauschen zu müssen. Ich kann nicht der optimistischen Ansicht des Gutachtens[2] folgen, daß häufiger als umgekehrt die Fälle seien, in denen der Minderheitsaktionär wertmäßig für seinen aufgegebenen Anteil mehr erhält, als er ohne die unechte Verschmelzung im Falle der Veräußerung erzielt hätte. Richtig ist an sich, daß der Kurswert steigt oder zumindest nicht fällt, wenn sich ein Interessent in erheblichem Umfange in Werten einer bestimmten Kapitalgesellschaft engagiert und dieser deshalb für Umtauschangebote erhebliche Aufwendungen machen muß. Dies gilt aber im allgemeinen nur so lange, als die Kapitalbeteiligung nicht die qualifizierte Mehrheit erreicht hat. Je vollkommener die Abhängigkeit der Kapitalgesellschaft von dem Großaktionär indessen wird, desto geringer wird wegen dessen Übermacht meist die Neigung anderer Anleger, die noch freien Anteile zu erwerben, es sei denn, es würde ein entsprechender finanzieller Ausgleich in Form von gut dotierten Dividendengarantien erfolgen. Die Folge ist ein Nach-

1) StuW 1960, Sp. 147

2) BStBl. III 1959, S. 38 f.

geben der Kurswerte. Stellt der Großaktionär dies Faktum in Rechnung so kann er trotz eines mäßigen Umtauschangebotes die Mitaktionäre zwingen anzunehmen. Dies wird nur dann mißlingen, wenn die "freien" Aktionäre völlig oder nahezu einheitlich ablehnen. Trotz dieser oft recht unerfreulichen Lage der Minderheitsaktionäre empfiehlt es sich - neben den obigen Gründen - nicht, Unterschiede zwischen diesen und Großaktionären zu treffen, weil damit Präzedenzfälle für andere wirtschaftliche Not- und Zwangslagen geschaffen würden. Eine Ausweitung der Ausnahme von der Gewinnrealisierung im Falle behördlichen Eingriffs beziehungsweise von Naturkatastrophen auf andere Zwangslagen muß aber peinlichst vermieden werden.

V. Zusammenfassung

Infolge der unterschiedlichen Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung bei echter und unechter Verschmelzung könnte man glauben, es bestünde ein "Fusionsdruck" zugunsten der Vollfusion. Wenn dem so wäre, würden zwar auch dann Unternehmenszusammenfassungen begünstigt, wenn sie negativ zu beurteilen wären. Man könnte indessen noch darin einen - wenn auch recht schwachen - Trost sehen, daß mit der echten Fusion die Form der Unternehmenszusammenfassung bevorzugt würde, die wegen der Klarheit der Rechtsverhältnisse weniger bedenklich ist. In dieser Allgemeinheit läßt sich jedoch eine Bevorzugung der echten Fusion nicht feststellen. So bedeutsam im Einzelfalle die Vergünstigung auch sein mag, so vermag sie die "Vorzüge" der Verschachtelung gegenüber dem Einheitsunternehmen, wo diese bedeutsam erscheinen, allein wohl nicht uninteressant werden zu lassen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Gewinnrealisierung bei der unechten Verschmelzung in erster Linie ja nicht zu Lasten des an der Verstärkung seiner Kapital- und Herrschaftsbeteiligung interessierten Hauptgesellschafters geht, weshalb für diesen schon deswegen kaum ein Hemmnis zur Unternehmenszusammenfassung mittels Verschachtelung bestehen wird.

Insgesamt hat der Bundesfinanzhof zwar "nur" die Grundsätze des Reichsfinanzhofes fortgesetzt und keinesfalls neue Begünstigungen gewährt. Dies

ist an sich aber kein besonderes Verdienst[1]. Denn der Bundesfinanzhof ist jedenfalls bei der Fusion unverkennbar von wirtschaftspolitischen Zielsetzungen ausgegangen, die heutigen Tages ganz anders beurteilt werden als in der Zeit vor 1945. Auf der anderen Seite verdient es, hervorgehoben zu werden, daß der Bundesfinanzhof für den Verkehr mit Gesellschaftsanteilen im übrigen doch wohl stärker als die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes auf das Gesetz abgestellt und die Zahl der Ausnahmen von § 6 EStG. eingegrenzt hat. Zu wünschen wäre hier nur eine noch engere Begriffsbestimmung der Art- und Funktionsgleichheit im Sinne der von Grieger und auch hier vertretenen Ansicht.

2. Die Gewährung von Nutzungsmöglichkeiten und der Verkauf von Gegenständen seitens eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft gegen ein unangemessen niedriges Entgelt

a. Die Gewährung von Nutzungsmöglichkeiten zu einem unangemessen niedrigen Entgelt

aa. Das BFH-Urteil I 131/59 v. 8.11.1960

Als letztes großes Teilproblem innerhalb der Frage der Gewinnrealisierung taucht das des Verkaufes von Gegenständen beziehungsweise von Leistungen wie reinen Gebrauchsüberlassungen, Darlehnsgewährungen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft gegen ein geringeres als das angemessene oder ohne Entgelt auf. Es erscheint am wenigsten befriedigend gelöst.

Betrachten wir zunächst den besonders bei der Betriebsaufspaltung in ein Besitzpersonenunternehmen und in eine Betriebskapitalgesellschaft auftretenden Fall, daß der Pachtzins für die von dem Personenunternehmen verpachteten Anlagegegenstände unter der Grenze des Angemessenen liegt. Hiermit hat sich das zuletzt in Sachen Gewinnrealisierung ergangene Urteil des Bundesfinanzhofes I 131/59[2] befaßt. Es hat eine Gestal-

1) wie es wohl Hoffmann, VfS. II, S. 1158 aufgefaßt wissen will
2) v. 8.11.1960, BStBl. III 1960, S.513 ff.

tung, bei der das Pachtentgelt unangemessen niedrig war, steuerlich als wirksam anerkannt, soweit der niedrige Zins nicht zu Verlusten bei dem Personenunternehmen führte. Die Erhöhung des Pachtzinses auf einen angemessenen Betrag hat das Urteil mit dem Grundsatz abgelehnt, daß niemand verpflichtet sei, aus seinem Vermögen bestimmte Nutzungen zu ziehen, und daß das Finanzamt nach dem Grundsatz des Einkommensteuerrechtes nicht befugt sei, Nutzungen, die der Eigentümer nicht zieht und nicht ziehen will, als gezogen und an einen Dritten weitergeleitet zu unterstellen. Aus dem Institut der verdeckten Gewinnausschüttung des § 6 KStG. könne nicht umgekehrt geschlossen werden, daß Leistungen und Entgelte an die Kapitalgesellschaft bei Verträgen unterstellt würden, durch die nicht die Gesellschafter, sondern die Kapitalgesellschaft begünstigt werden. Das Urteil verweist auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu Dauerschuldverhältnissen, bei denen ebenfalls niedrige oder gar keine Entgelte der Kapitalgesellschaft an den Kapitalgesellschafter anerkannt werden. Diese Rechtsprechung wirke sich in der Regel zu Ungunsten des Gesellschafters aus, weil sie ihm verbiete, das ihm wirtschaftlich zustehende Entgelt mit Rückwirkung auf den angemessenen Höchstbetrag zu erhöhen und diesen Betrag damit der sogenannten Doppelbelastung zu entziehen. Dies müsse man aber zulassen, wenn man allgemein das Entgelt heraufsetze. Eine Anwendung der Vorschrift des § 6 StAnpG., die wirtschaftlich ungerechtfertigten Steuerminderungen entgegentreten solle, scheide bei bloßen Gewinnverlagerungen aus, sofern nur gegen die Ernsthaftigkeit und die tatsächliche Durchführung des Vertrages keine Bedenken bestünden. Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes zur Betriebsaufspaltung könne nichts dafür hergeleitet werden, daß für die im Rahmen der Betriebsaufspaltung geschlossenen Pachtverträge etwas anderes als für sonstige Überlassungsverträge gelten solle. Soweit einige Urteile des Reichs- und des Bundesfinanzhofes im Zusammenhang mit der Betriebsaufspaltung auf die Angemessenheit des Pachtentgeltes hingewiesen und gleiche Vereinbarungen wie bei voneinander unabhängigen Unternehmen gefordert hätten, handele es sich entweder um Fälle des § 6 KStG. oder um Gewinnkürzungen bei der Kapitalgesellschaft, die sich nicht als Gewinnerhöhungen bei der Besitzgesellschaft auswirkten. Bei anderer Betrachtungsweise würde die für die Besteuerung durchgeführte Erhöhung des Pachtzinses bei der GmbH zu einer entsprechenden

Gewinnminderung führen, in deren Höhe eine Einlage der Besitzgesellschaft unterstellt werden müßte, weil die GmbH tatsächlich die steuerlich festgelegte Pacht nicht zahlte. Ähnliche Unterstellungen seien dem Steuerrecht zwar nicht fremd, wie das gesetzlich geregelte Institut der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung bezüglich der Freianteile zeigten. Diese Fälle unterschieden sich von dem auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhenden Vertrag, durch den der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft Werte oder Dienstleistungen ohne angemessene Gegenleistung zuwende, insbesondere dadurch, daß es sich nicht um Zuwendungen von wirtschaftlichen Vorteilen zugunsten der Kapitalgesellschaft und zu Lasten des Gesellschafters handele.

bb. Stellungnahme aus der Literatur

Zu dem Urteil I 131/59 haben sich namentlich Grieger[1], Thiel[2], Vangerow[3], Fasold[4] und Littmann[5] geäußert. Grieger, der ebenso wie Thiel, Vangerow und Littmann die Entscheidung bejaht, weist insbesondere auf das Bestreben der Rechtsprechung hin, das Anwendungsgebiet des § 6 StAnpG. einzuschränken sowie sich nach der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu richten, und hebt die hierfür maßgeblichen Gründe des Urteils hervor. Thiel möchte weitergehend die Grundsätze des Urteils auf alle vertraglichen Beziehungen, die die Kapitalgesellschaften begünstigen, beziehen und prüft die Vereinbarkeit des Gutachtens vom 16.12.1958 mit ihnen. Er sieht in dem Urteil eine nachträgliche Bestätigung seiner auch oben wiedergegebenen Ansicht. Vangerow betont besonders den Triumph des Grundsatzes der Gestaltungsfreiheit über die Einkommensfiktionstheorie. Im übrigen vertritt er eine Mittelmeinung[6]. Bei Gegenständen des Umlaufvermögens möchte er entgegen Abschnitt 137 EStR. Gewinnverlagerungen durch

1) DStZ A 1961, S. 81 ff., ders. DB 1961, S. 84 f. sowie StBJB 1962/63, S. 131 ff.
2) DB 1961, S. 212 ff.
3) StuW 1961, Sp. 202 ff.
4) DB 1961, S. 386 ff.
5) FR 1962, S. 67 ff.
6) StuW 1961, Sp. 212 ff.

unangemessen niedrige Preisgestaltung im Prinzip für zulässig halten, bei Anlagegütern dagegen die Grundsätze des § 6 EStG. entgegen Thiel anwenden. Wie aus den Formulierungen "Zulässigkeit bejahen" und "Steuern im allgemeinen nicht anzuerkennen" folgt, hat er dabei wohl die abwechselnde Anwendung beziehungsweise Nichtanwendung von § 6 StAnpG. vor Augen.

cc. Die Ansicht Fasolds insbesondere

Gegenüber den eben dargestellten Ansichten lehnt Fasold das Urteil gänzlich ab. Er ist entgegen dem erkennenden Senat nicht der Ansicht, es sei eine unzulässige Unterstellung angemessener Erträge, wenn im Rahmen einer Berichtigungsbuchung der Gewinn entsprechend erhöht werde. Allerdings ist sein Ausgangspunkt auch ein anderer. Nach ihm liegt bei unangemessen niedriger Zinsgestaltung vielmehr ein Tausch stiller Reserven im Wirtschaftsgut Nutzung gegen Beteiligungsrechte vor. Auch die Besteuerung auf Grund der Berechnungen nach § 6 KStG. (verdeckte Gewinnausschüttung) erfolge nicht auf Grund unterstellten Einkommens, sondern des soeben wiedergegebenen Tauschgedankens. Hierzu verweist er darauf, daß auch vor seiner gesetzlichen Regelung das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung gegolten habe. Die Rechtsprechung habe sich hierbei auf § 4 AO 1919 und später auf § 9 AO 1931, den heute gültigen § 1 Abs. II StAnpG., gestützt. Der Umstand, daß handelsrechtlich zulässige unentgeltliche Verträge eines Gesellschafters mit seiner Kapitalgesellschaft auch steuerlich anzuerkennen seien, entbinde nicht von der Berücksichtigung der Bestimmungen des § 6 EStG. Die unentgeltlichen Verträge seien steuerlich im Hinblick auf die erworbenen Beteiligungsrechte entgeltliche Verträge. Gewinnverlagerungen und Entfremdung von Einkünften von Gesellschaftern auf die Kapitalgesellschaft seien entgegen Grieger nicht nur durch die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit derselben, sondern vielmehr auch durch die gesetzliche Bestimmung des § 6 EStG. - Aktivierungspflicht von Anschaffungskosten - eingeschränkt.

dd. Eigene Ansicht

Zu dem Probem ist wie folgt Stellung zu nehmen:

Eine Besteuerung bloß unterstellter Einkünfte findet im geltenden Steuerrecht im allgemeinen nicht statt. Es gilt vielmehr, wie essowohl die Ansicht des Bundesfinanzhofes[1] als auch der Literatur ist, der Satz, daß niemand verpflichtet ist, eine Einkommensquelle zu nutzen. Für eine Unterstellung von Einkünften ist, sieht man von den erwähnten Ausnahmen ab, nur noch im Rahmen des § 6 StAnpG. Platz. Ich bin nun zwar nicht der Auffassung, daß sich die infolge des niedrigen Pachtentgeltes ermöglichten höheren Gewinne der Kapitalgesellschaft in der Regel zu Ungunsten des Gesellschafters auswirken. Solange die Einkommensteuerspitzensätze über dem linearen Körperschaftsteuersatz liegen, liegen die steuerlichen Vorteile einer Besteuerung von Gewinnen bei der Kapitalgesellschaft auf der Hand. Für ein niedrig bemessenes Pachtentgelt können zudem oft die höchsten Progressionsstufen der Einkommensteuer vermieden werden. Demgegenüber ist die sogenannte Doppelbelastung jedenfalls solange nur theoretischer Natur, als der Gesellschafter beziehungsweise bei der Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen nicht plötzlich auf die Gewinne der Kapitalgesellschaft angewiesen ist, sondern sie bei dieser thesaurieren kann. Eine rückwirkende Erhöhung des Pachtentgeltes mit steuerlicher Wirkung ist, wenn man Gewinnunterstellungen ablehnt, natürlich ausgeschlossen. Dagegen bestehen nach der Rechtsprechung und Literatur gegen eine Erhöhung für die Zukunft auf einen angemessenen Satz keine Bedenken, so daß hierdurch meist einem Kapitalbedürfnis Rechnung getragen werden kann. Selbst wenn man also für die Regel von einer steuerlichen Einsparung bei Gewinnverlagerungen auf die Kapitalgesellschaft ausgehen muß, so kann diese Tatsache allein aber in Anbetracht des Ausnahmecharakters des § 6 StAnpG. und des begrüßenswerten Bestrebens der Rechtsprechung, die wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit möglichst nicht einzuschränken, nicht zur Annahme eines Miß-

1) BFH-Urt. I 131/59 S v. 8.11.60, BStBl. III 1960, S. 513 ff. (514 f.); für den RFH etwa Urt. IV 58/43 v. 27.5.43, RStBl. 1943, S. 594 (für zinslose Darlehen).

brauchs bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten führen. Dabei ist auch völlig gleichgültig, ob es sich um den in Rede stehenden zu niedrigen Pachtzins oder um Warenlieferungen unter dem angemessenen Preis oder um Gegenstände des Anlagevermögens handelt. Für eine dahingehende Unterscheidung, wie sie Vangerow trifft, ist kein einleuchtender Grund vorhanden. Von der Unterstellung von Einkommen zu unterscheiden ist jedoch der Gedanke, den Fasold in die Diskussion getragen hat: Tausch stiller Reserven im Wirtschaftsgut Nutzung gegen Beteiligungsrechte. In dieser Wechselbeziehung wirtschaftlich einen Tauschvorgang zu sehen, ist keineswegs fiktiv. Es läßt sich ja nicht leugnen, daß die unentgeltliche oder zu unangemessen niedrigem Entgelt erfolgende pachtweise Überlassung eines wirtschaftswichtigen Gegenstandes an eine Kapitalgesellschaft objektiv deren Wert und damit auch den Wert der an ihr bestehenden Beteiligungsrechte steigert. Und dieser Vorgang ist von dem Gesellschafter auch bezweckt. Ganz deutlich wird der Tauschgedanke beispielsweise dann, wenn es sich um einen nur minderbeteiligten Gesellschafter handelt. Um hier das Prinzip der Äquivalenz zu wahren, wird der Gesellschafter sich niemals mit der Werterhöhung seiner Gesellschaftsanteile zufriedengeben, weil sie ja in gleicher Weise auch bei den Mitbeteiligten einträte. Für solche "Geschenke" wird der Gesellschafter in der Regel keinen Anlaß haben. Vielmehr wird er den Gegenwert der in dem überlassenen Gegenstande steckenden stillen Reserven, sei es in Geld, sei es in anderen Wirtschaftsgütern wie zusätzlichen Gesellschaftsrechten, fordern. Der Mehrheits- oder Alleinbeteiligte kann dagegen beide Wege gehen. Entweder er fordert zusätzliche Gesellschaftsanteile oder er begnügt sich mit der Werterhöhung seiner alten. Wirtschaftlich sind beide Möglichkeiten gleich, und rechtlich handelt es sich in beiden Fällen um Einlage von Nutzungsmöglichkeiten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Ist dies aber der Fall, so taucht nach allgemeinen Grundsätzen die Frage der Anwendung des § 6 EStG. auf. Sie war, gleich ob man in der Einlage von Wirtschaftsgütern einen echten Tausch oder ein sonstiges Anschaffungsgeschäft sieht, in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Tauschgutachtens bejaht worden. Mithin ist hier wie sonst als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile neben den bisherigen - vor der unentgeltlichen Leistung gemachten - Aufwendungen als zusätzliche Kosten der Wert der

in dem weggegebenen Wirtschaftsgut Nutzung steckenden stillen Reserven anzusetzen. In Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den Anschaffungskosten vor und nach der Wertfortgabe ist "logisch notwendig" eine aktivierungspflichtige Gewinnrealisierung eingetreten. Ich kann danach insgesamt in der Argumentation Fasolds keinen Fehler entdecken. Bemerkenswerterweise wird Fasold nun auch, ich möchte fast sagen: ausdrücklich, von der Argumentation Griegers und Thiels unterstützt.

b. Die Lieferung von Gegenständen seitens eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Preis

aa. Die Ansicht Griegers

Grieger vergleicht bei seiner Besprechung des Urteils I 131/59 S[1] die unentgeltliche beziehungsweise die zu unangemessen niedrigem Zins erfolgende Verpachtung von Betriebsvermögen mit der Lieferung von Waren eines Produktionsunternehmens an eine Vertriebskapitalgesellschaft und kommt für letztere zum gleichen Ergebnis wie Fasold bei ersterer: "Überläßt die Produktionsgesellschaft der Vertriebsgesellschaft Waren ohne Entgelt, so wird niemand daran zweifeln, daß es sich um Einlagen handelt. Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, die der Gesellschafter aus seinem Betriebsvermögen entnimmt, müssen aber beim Gesellschafter und bei der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Es liegt ein zur Gewinnrealisierung führender Tausch vor." In Verfolg dessen will Grieger nicht, wie es in Abschnitt 137 EStR. vorgeschrieben wird, den Gewinn der Produktionsgesellschaft außerhalb der Bilanz um den Betrag, um den die Waren verbilligt sind, erhöhen beziehungsweise den Gewinn der Kapitalgesellschaft ermäßigen. Die Gewinnerhöhung sei vielmehr in der Weise durchzuführen, daß der Beteiligungsansatz bei der Produktionsgesellschaft entsprechend erhöht und bei der Kapitalgesellschaft eine erfolgsneutrale Einlage (§ 4 Abs. II EStG) anzunehmen ist. Deshalb ist die Begründung der unveröffentlichten Entscheidung des Bundesfinanzhofes IV 35/57 vom 17.10.1958 von Grieger für falsch gehalten worden. In dem Urteilsfalle hatte eine Kommanditgesellschaft an eine von ihr

1) DStZ 1961, S. 87 f.; ähnlich WM 1961, S. 136

beherrschte Wohnungsbau-GmbH Holz zum Einkaufspreis geliefert, wodurch letztere in den Stand gesetzt werden sollte, für ihre erhöhten Gewinne die Absetzungen nach § 7b EStG. in Anspruch zu nehmen. Während der Bundesfinanzhof der niedrigen Preisgestaltung die steuerliche Wirksamkeit mit Hilfe des StAnpG. versagte, weil der Grund hierfür lediglich in den gesellschaftlichen Beziehungen der KG und der GmbH lag, stimmte Grieger dem Ergebnis nur wegen des Einlagecharakters der Holzlieferungen zu. Grieger geht damit insoweit, das ist völlig eindeutig, genau den gleichen Weg wie Fasold. Nicht § 6 StAnpG. und damit unterstellte Einkünfte, sondern die Realisierung schon vorher bestehender stiller Gewinne auf Grund Tausches ist die Ursache der Gewinnerhöhung.

Grieger bleibt aber bei der Anwendung des Tauschgedankens bei einzelnen Wirtschaftsgütern stehen. Den Unterschied zwischen unentgeltlicher Pachtlieferung und unentgeltlichen Warenlieferungen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft findet er darin, "daß im ersten Fall nur eine Nutzung von Wirtschaftsgütern, im zweiten Fall aber die Wirtschaftsgüter selbst auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden"[1]. Dem kann ich nicht zustimmen.

bb. Ein Vergleich des Einlagencharakters der Gewährung von Nutzungsmöglichkeiten einerseits und der Lieferung von Gegenständen andererseits

Zunächst stellen nicht nur die zu Eigentum überlassenen Gegenstände, mögen sie nun wie Waren zum Umlaufvermögen oder wie Maschinen und Gebäude zum Anlagevermögen zählen, Wirtschaftsgüter dar, sondern ebenso die aus letzteren entspringenden Nutzungsmöglichkeiten. Das ist selbstverständlich. Der Satz Griegers bezieht sich aber sehr wahrscheinlich auf die von Reichs- und Bundesfinanzhof getroffene und von ihm eingangs seines Aufsatzes hervorgehobene Unterscheidung, ob lediglich

1) so Grieger, a.a.O.; im gleichen Sinne auch Littmann, FR 1962, S. 67 ff. (71)

- wie bei Gewährung zinsloser Darlehen oder unentgeltlicher Einräumung von Pachtrechten - eine Einkommensquelle zugewendet wird, aus der ein anderer die Nutzungen zieht[1]. Es ist dies an sich richtig und wurde schon oben anerkannt; niemand ist ja verpflichtet, Nutzungen tatsächlich zu ziehen und die von einem anderen aus der - entgeltlich oder unentgeltlich zugewendeten - Quelle gezogenen Nutzungen sich anrechnen zu lassen, soweit nicht etwa der Fall des § 12 Nr.2 EStG. (Vertrag oder freiwillige Leistung an unterhaltsberechtigte Personen) oder ausnahmsweise die Voraussetzungen des § 6 StAnpG. vorliegen. Es ist dabei einerlei, ob es sich um Leistungsbeziehungen zwischen natürlichen Personen oder zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft handelt. "Denn rechtssystematisch stehen verwandtschaftliche und private Gründe für den Abschluß eines Vertrages gesellschaftsrechtlichen Gründen gleich"[2]. Und es ist weiter gleich, ob lediglich die bloße Nutzungsmöglichkeit ohne Eigentum oder das Vollrecht fortgegeben wird, soweit nicht das Institut der Entnahme Platz greift[3]. Damit erschöpft sich aber die Tragkraft des Satzes von der Zuwendung einer Einkommensquelle. Wenn ein beherrschender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser unentgeltlich Werte überträgt, gleichgültig, ob es sich um die Überlassung der bloßen Nutzungsmöglichkeit oder die Übereignung handelt, so erhöht im einen Falle die bloße Nutzungsmöglichkeit[4], der Wert des Pachtrechtes - auch wenn dieses nicht ausgeübt wird -, und im anderen Falle das Vollrecht den Wert seiner Beteiligung. In beiden Fällen, wenn auch zur Verdeutlichung bei der Überlassung der bloßen Nutzungsmöglichkeit besonders scharf, ist zu unterscheiden zwischen dem gemeinen Wert des Zugewendeten oder dem gleichfalls zugelassenen niedrigeren Teilwert - der den Beteiligungswert unmittelbar erhöht - und dem Gebrauch, der Ausnutzung der Quelle durch die Kapitalgesellschaft - für den der oben

---

1) DStZ 1961, S. 83

2) so Grieger, a.a.O., S. 86

3) So ist z.B. ein Kaufmann auch steuerlich sicher nicht gehindert, ein Wirtschaftsgut an einen Außenstehenden zu einem Preis zu Eigentum zu übertragen, bei dem er auf die Erzielung von Gewinn verzichtet.

4) Dies gibt nunmehr auch Grieger, StBJB 1962/63, S. 132 zu.

angezogene Satz gilt[1]. Das kann logisch notwendig eigentlich gar nicht streitig sein. Buchführungsmäßig tritt dies leider nur für die Vollrechtsübertragung klar zutage. Im Gegensatz zu Wirtschaftsgütern, an denen Eigentum der Kapitalgesellschaft besteht, besitzen reine Nutzungsmöglichkeiten ja trotz Teilwertes keinen eigenen Buchwert. Sie werden aber später, wenn auch nicht als selbständiger Posten, sichtbar. Die mit ihrer Hilfe von der Kapitalgesellschaft erzielten und in deren Büchern als solche verzeichneten Gewinne sind nämlich nur in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Veräußerungspreis der erstellten Güter und einer Summe, neben anderen Aufwendungen bestehend vor allem aus dem auf die veräußerte Nutzungsleistung rechnerisch entfallenden Teil eines angemessenen Pachtzinses, echte Unternehmensgewinne.

cc. Die Ansicht Thiels und ihre Kritik

Daß es sich allgemein - bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung wie bei Vollrechtsübertragungen - "der Sache nach" um eine Einlage handelt, ist nun auch von Thiel[2] herausgestellt worden. Sie ist nach ihm auf dem Gebiet der Gesellschaftsteuer als solche der Besteuerung zu unterwerfen. Er sieht aber die grundsätzliche Bedeutung des Urteils I 131/59 S darin, daß dieses "die hier in Rede stehende Einlage für das Gebiet der Ertragssteuern nicht als solche gelten läßt". Inwieweit der Ansicht Thiels im übrigen zu folgen ist, sei hier dahingestellt. Feststeht, daß das Urteil des Bundesfinanzhofes sich nur mit der Frage der Anwendung des § 6 StAnpG., nicht aber mit der Einlage in eine Kapitalgesellschaft beschäftigt hat, so daß wenigstens nicht ausdrücklich ausgesprochen ist, ob es Einlagen nicht doch als solche gelten läßt. Ich habe auch nicht nur wegen des Tauschgutach-

---

1) Dies wird leider miteinander vermengt, die Anziehung des Satzes von der Zuwendung einer Einkommensquelle auf die Einlage "Gewährung einer Nutzungsmöglichkeit" geht deshalb an der Sache völlig vorbei. Der Vergleich zu Zuwendungen an andere juristische Personen, an denen keine Beteiligung besteht, oder gar an natürliche Personen ist ebenfalls unangebracht, da eine Einlage hier nicht stattfindet.

2) DB 1961, S. 212.

tens, sondern genauso wegen der oben wiedergegebenen Interpretation Griegers zumindest für Sacheinlagen stärkste Bedenken, ob der Bundesfinanzhof hier sich Thiel anschließen würde.

Davon abgesehen würde jedenfalls eine Betrachtung, wie sie Thiel vertritt, dem Gesetz widersprechen. Zunächst ist eine Einlage als solche zu behandeln, gleich ob auf dem Gebiete der Gesellschaftsteuer oder der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer). Man kann des weiteren den in der Einlage steckenden Tausch nicht hinwegdeuteln. Allenfalls könnte man mit Thiel einen gewinnrealisierenden Anschaffungsvorgang im Sinne des § 6 EStG. ablehnen und dazu hinweisen, daß der Gesellschafter die stillen Reserven in den Nutzungen gerade nicht realisieren wolle, was daraus folge, daß er kein angemessenes Entgelt von der Kapitalgesellschaft fordere. Im Endergebnis erziele der Gesellschafter anderenfalls steuerlich trotz Ablehnung fiktiver Einkünfte auf Grund § 6 StAnpG. dennoch Gewinne.

Wie allgemein in Übereinstimmung mit dem Tauschgutachten ausgeführt wurde, kommt es nun aber auf den Willen des Kaufmanns, Gewinne zu realisieren und die dem ähnliche Methode der Buchwertverknüpfung nicht an. Entscheidend ist allein die obige Auslegung des § 6 EStG. Diese Vorschrift hätte durchaus schon Werterhöhungen der Steuer unterwerfen können, bevor sie durch Veräußerung offenbar wurden. Sie hat das aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen nicht getan, sondern erst auf den Übergang eines Wirtschaftsgutes auf einen anderen abgestellt. Hier muß dann aber auch ausnahmslos bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine Gewinnrealisierung angenommen werden. Daß möglicherweise das gleiche Ergebnis wie bei einer Zurechnung nach § 6 StAnpG. eintritt, ist die direkte Folge des Gesetzes und unabhängig vom Willen der Beteiligten. Deshalb sind von dem Gutachten des Bundesfinanzhofes mit Recht Einlagen im Prinzip nicht anders als andere Vorgänge auch behandelt worden, mit anderen Worten: Einlagen führen zur Gewinnrealisierung. Die allgemeine Ausnahme der Einlagen von dem Grundsatz der Gewinnrealisierung würde wirtschaftlich ungerechtfertigte Ergebnisse zur Folge haben, insofern sie vornehmlich in Konzernzusammenhängen Gewinnverschiebungen Tür und Tor öffnen würde, ohne daß es jemals zu einer Besteuerung käme. Wie Thiel aber zuzugeben ist, müßte man bei anderer Auslegung konsequen-

terweise eine Gewinnrealisierung nicht nur bei Pachtverträgen, sondern auch bei jeglichen anderen Einlagen ablehnen. Entweder man verneint sie oder man bejaht sie grundsätzlich. Jeder andere Weg leidet Mangel an innerer Folgerichtigkeit. Beide, Fasold, der sich von seinem Standpunkt aus auf das Tauschgutachten bezieht, wie Thiel, der das Urteil des Bundesfinanzhofes in Anspruch nimmt, sind konsequent. Die Ansicht Griegers hingegen, die Gutachten wie Urteil rechtfertigen will, sieht sich zu der obigen Unterscheidung gedrängt, ob nur Nutzungen oder das ganze Eigentum übergehen. Diese wie etwa gar die von Vangerow allerdings mit Blickrichtung auf § 6 StAnpG. getroffene Unterscheidung, ob es sich um Anlage- oder Umlaufgüter handelt, vermag indessen nicht den Zwiespalt zwischen Gutachten und Urteil wirklich überzeugend zu überbrücken. Vielmehr muß für alle Einlagen gleichmäßig, und zwar im bejahenden Sinne, die Frage der Gewinnrealisierung entschieden werden, gleichgültig ob für Sacheinlagen, Einlage von Pachtnutzungsmöglichkeiten, Gewährung zinsloser Darlehen oder ähnliche Verträge.

dd. Wirtschaftspolitische Folgen einer geteilten Rechtsprechung

Eine einheitliche Behandlung aller Einlagen bei der Frage der Gewinnrealisierung wäre endlich auch wirtschaftspolitisch höchst begrüßenswert gewesen. Angesichts der augenblicklichen Rechtslage auf Grund Gutachtens einerseits und Urteils andererseits wird sich ein Gesellschafter bei der Frage, ob er nur die Nutzungsmöglichkeit oder das Eigentum übertragen soll, für erstere entscheiden, zumal Gesichtspunkte, die die Wahl entgegengesetzt ausfallen lassen könnten, nicht ersichtlich sind. Beide Möglichkeiten sind im entscheidenden Punkt ja wirtschaftlich gleich. Es besteht mithin die Gefahr, daß die Vorschrift des § 6 EStG. umgangen wird. Da unangemessen niedrige Entgelte in aller Regel sich nur im Verhältnis Mehrheitsgesellschafter - Gesellschaft finden, liegt eine Begünstigung der Unternehmenszusammenfassungen auf der Hand. Der steuerlich günstigere Weg ist nun leider zugleich der volkswirtschaftlich bedenklichere insofern, als sich das unternehmerische Risiko der Kapitalgesellschaft nicht auf die zumeist wertvollen Anlagen erstreckt. Die zusätzliche Haftungsbeschränkung

wird durch die erhöhte Gewinnchance bei unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen und damit die mögliche Erhöhung des haftenden Kapitals nur unvollkommen wieder ausgeglichen. Die steuerliche Förderung von Nutzungsüberlassungsverträgen gegenüber Sacheinlagen dient übrigens auch nicht der Einfachheit und Klarheit der Rechtsbeziehungen.

Zusammenfassung und Überleitung

Die Folgen der dargestellten Steuerarten und ihrer näheren Ausgestaltung lassen sich zusammenfassend nur als eindeutig konzentrationsfördernd bezeichnen. Sie reizen an sich jedoch - sieht man von der Frage der Gewinnrealisierung besonders beim Tausch von Gesellschaftsanteilen einmal ab - nur dazu an, entweder durch entsprechende Erweiterungen des Produktionsprogrammes mit oder ohne Betriebsstättenbildung innerhalb eines Unternehmens oder durch - rechtlichen - Zusammenschluß von rechtlich selbständigen Unternehmen zu einem Einheitsunternehmen in vor- oder nachgelagerte Produktionsstufen einzudringen.

Diese Formen der Unternehmenskonzentration können nur zum Teil gesellschaftsrechtliches Interesse beanspruchen, nämlich soweit die Konzentration zur Fusion führt. Die Fusion schafft klare Macht- und Verantwortungsverhältnisse und ist insoweit unproblematisch. Demgegenüber haben die für die Wahrung und Fortentwicklung unserer Steuerordnung zuständigen - und, wenn man an die Entwicklung der Organschaft denkt, könnte man fast sagen, unzuständigen - Organe eine Reihe weiterer Rechtsinstitutionen der Privatwirtschaft zur Verfügung gestellt. Mit ihrer Hilfe werden nahezu auch alle übrigen - gesellschafts- oder auch nur schuldrechtlich - denkbaren Unternehmenszusammenfassungen als Instrumente der Unternehmenskonzentration steuerlich begünstigt , deren Bildung und inhaltliche Gestaltung die Vertragsfreiheit erlaubt und - so scheint es - mehr als diese erlaubt. Weitaus am meisten haben hiervon die Unternehmenszusammenfassungen in Form der Konzernbildung profitiert, die im übrigen auch sowohl der volks- und betriebswirtschaftlichen Bedeutung wie dem - vor allem gesellschafts- und steuerrechtlichen - Interesse nach und deshalb auch in unserer Darstellung im Vordergrund stehen. Sie sind teils

durch Hinwegräumen von Hindernissen, die der Unternehmenszusammenfassung im Wege stehen, - indirekt - oder auch durch zusätzliche Anreize wie die Übertragung von Vergünstigungen, die an sich ursprünglich nur Einheitsunternehmen zugute kommen, - direkt - begünstigt worden. Von der Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Konzernbildung wird im folgenden Hauptteil zu handeln sein. Im einzelnen handelt es sich dabei um das Schachtelprivileg, die Organschaft und ihr Verhältnis zu besonderen rechtlichen Gestaltungen wie dem Verlustabzug, dem Mantelkauf, der Innengesellschaft und der Betriebsaufspaltung, sowie die Unternehmereinheit.

B. Die Beeinflussung der Unternehmenskonzentration durch Begünstigung der Konzernbildung

§7 1. Abschnitt:

Das Schachtelprivileg

I. Darstellung

Das Schachtelprivileg wird in aller Regel neben der Organschaft als die steuerliche Grundursache der Vereinigung von Aktienbesitz oder Besitz von Gesellschaftsanteilen, Kuxen und anderen Anteilsrechten in der Hand anderer Kapitalgesellschaften angesehen. Welche Bedeutung ihm zugeschrieben wird, erhellt etwa aus der Charakterisierung des Schachtelprivilegs als "Lebensfaden der Großwirtschaft"[1] oder aus der häufig zitierten Ansicht Bühlers[2], die sich gleichermaßen auf die Organschaft bezieht: "Dabei ist die Bedeutung der steuerlichen Behandlung der Konzerne so groß, daß man sie geradezu entscheidend für die Konzernentwicklung bezeichnen muß" oder: "Eine große Anzahl von Konzernen wendet heute die Nachteile der Doppelbesteuerung mittels des Schachtelprivilegs ab. Deshalb kann man sagen, daß im Falle der Aufhebung des Schachtelprivilegs die Wirtschaft zur Konzentration in der stärksten Form, wo nicht gar zu Vollfusionen, gedrängt würde"[3]. Ob diese oder ähnliche andere

1) so Pohmer, VfS. II, S. 1081, Fußnote 75

2) ZHF 1941, S. 81 ff. (123), ähnlich auch Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 309 f.

3) In diesem Sinne auch Krollmann, KStG.-Kommentar zu § 9 KStG., TZ 2

Behauptungen so uneingeschränkt zutreffen oder es auch ohne Schachtelprivileg und Organschaft zu den Verschachtelungen im gegenwärtigen oder minderen Umfange gekommen wäre, wird zu untersuchen sein[1]. Zunächst ist dazu eine kurze Darstellung des Inhaltes des Schachtelprivilegs erforderlich; für nähere Einzelheiten wird auf die einschlägige Literatur verwiesen.[2]

Die Bedeutung des Schachtelprivilegs versteht man, wenn man sich das bereits oben S. 36 ff. dargestellte System der Doppelbelastung vor Augen hält: Ein Gewinn, der von einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner ausgeschüttet wird, unterliegt zunächst bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft der Steuer, und zwar der Körperschaftsteuer. Weiter wird der Gewinn aber auch bei den Anteilseignern steuerlich erfaßt, und zwar, wenn diese natürliche Personen sind, von der Einkommensteuer, anderenfalls von der Körperschaftsteuer, außerdem gegebenenfalls von der Vermögensteuer. Zweck des Schachtelprivilegs ist es nun, die Doppelbelastung der Gewinne und Vermögen - und bei starker Verschachtelung gegebenenfalls eine mehrfache Belastung - mit ein und derselben Steuerart zu verhindern. Es bleiben daher die Gewinne beziehungsweise das Vermögen von Unternehmungen, die bereits bei den ausschüttenden (kapitalpassiven) Unternehmen versteuert worden sind, bei der Ermittlung der Gewinne beziehungsweise des Vermögens der empfangenden (kapitalaktiven) Unternehmen außer Ansatz. Gleichgültig ist es dabei, auf welchem Rechtsgrund die Ausschüttungen beruhen, ob per Dividendenzahlungen, offene Gewinnabführungen oder verdeckte Gewinnausschüttungen. Voraussetzung ist jedoch, daß das kapitalaktive Unternehmen eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft) oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, die in Form von Aktien, Kuxen oder Geschäftsanteilen an dem Grund- oder Stammkapital oder sonstigem Vermögen einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres

---

1) dazu unten S. 156 ff.

2) z.B. Blümich-Klein-Steinbring, Komm. z. KStG.; Krollmann, KStG.-Kommentar zu § 9 KStG.; Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, insbes. S. 309 ff; rechtspolitisch auch C.E. Fischer, NJW 1954, S. 700ff.

ununterbrochen zu mindestens einem Viertel unmittelbar beteiligt ist. Daraus folgt, daß eine inländische kapitalaktive Gesellschaft die Gewinne beziehungsweise Vermögen, die sie auf Grund einer Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen besitzt, zu versteuern hat, es sei denn, mit dem Land des belegenen ausländischen Unternehmens bestünden Doppelbesteuerungsverträge, die eine Doppelbelastung ausschlössen. Da nach § 19 Abs. I Nr. 1 Satz 1 KStG. für ausgeschüttete Gewinne ein ermäßigter Steuersatz von 15 % gilt, andererseits die darin manifestierte Idee der Kapitalmarktförderung auf Gewinnausschüttungen zwischen verschachtelten Gesellschaften nicht zutrifft, unterliegt die kapitalaktive Gesellschaft einer Nachversteuerung in Höhe von 36 %. Diese wird jedoch ganz oder zum Teil hinfällig, wenn die nach § 19 KStG. berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen eigenen Gewinns höher als das zu versteuernde Einkommen sind. Soweit der ermäßigte Satz dadurch unanwendbar bleibt, entfällt die Nachversteuerung, § 9 Abs. III Satz 1 KStG.

Das Schachtelprivileg gilt außer im Bereich der Körperschaftsteuer und des Kapitalertragsabzuges, soweit er Erhebungsform der Körperschaftsteuer ist, bei der Gewerbesteuer, der Einheitsbewertung für die Vermögensteuer, der Gewerbekapitalsteuer und der Vermögensabgabe des Lastenausgleichsgesetzes, hierzu §§ 9 KStG., 21 KStDV., §§ 60 BewG., 52 BewDV.

Das Schachtelprivileg wurde nach dem 1. Weltkrieg im Zuge der Erzbergerschen Steuerreform eingeführt. Es überdauerte - trotz mancher vorgetragenen Bedenken und Reformversuche und von den Abweichungen in den Jahren 1946 - 1948 abgesehen - die Stürme der deutschen Wirtschaftsgeschichte bis auf den heutigen Tag[1)], sofern es nicht durch das Organschaftsprivileg abgelöst worden ist.

1) Zur Geschichte auch C.E. Fischer, NJW 1954, S. 702

II. Die Beeinflussung der Unternehmenszusammenfassungen

Von dem Erfordernis der 25%igen Beteiligung und der Notwendigkeit einer Kapitalgesellschaft als kapitalaktives Unternehmen abgesehen, beseitigt das Schachtelprivileg nur die - eine Unternehmenszusammenfassung auf dem Wege der Konzernbildung diskriminierende - doppelte Steuerbelastung und ist insofern nach der oben[1] in Anlehnung an Pohmer[2] getroffenen Unterscheidung nur zu den indirekten Anreizen zu rechnen. Die Anknüpfung der Vergünstigung an eine Beteiligung von mindestens einem Viertel an Stamm- oder Grundkapital beseitigt indessen nicht nur diese Diskriminierung, sondern privilegiert darüber hinaus gegenüber schwächeren Beteiligungen. Ist noch keine 25%ige Beteiligung erreicht, so schafft das Schachtelprivileg zusätzlich einen Anreiz, diese zu erwerben, da anderenfalls die Doppelbelastung droht[3]. Die 25%ige Beteiligung ist nun bekanntlich in vielen Fällen außerordentlich interessant. Schon nach dem Gesetz, jedenfalls wenn es sich um eine Aktiengesellschaft handelt, werden ihr wichtige Minderheitsrechte verliehen; man spricht deshalb von der qualifizierten Minderheit oder Sperrminorität. Darüber hinaus ist sie eine wichtige Etappe auf dem Wege der Einfügung des betreffenden kapitalpassiven Unternehmens in den geplanten oder schon bestehenden Konzernverband[4]. Bei den großen Publikumsgesellschaften mit breit gestreutem Aktienbesitz gewährt ein 25 - 40%iges Paket nicht selten schon die Beherrschungsmöglichkeit, das heißt die Möglichkeit, Beschlüsse, für die die einfache Mehrheit oder gar die qualifizierte Mehrheit erforderlich ist, durchzusetzen. Hinsichtlich des Konzernaufbaues ist das Schachtelprivileg besonders wichtig für Holdinggesellschaften, wenn diese aus irgendeinem Grund kein Organschaftsverhältnis mit den Konzerngliedern bilden, außerdem selbstverständlich für Steuerarten, für die die Organschaft nicht gilt.

---

1) S. 97

2) VfS. II, S. 1083

3) Aus der Fülle des so begründeten Erwerbes sei als Beispiel aus allerjüngster Zeit der Erwerb der Schachtelbeteiligung der Deutschen Bank an der Rudolph Karstadt AG Anfang des Jahres 1966 genannt.

4) Die Bedeutung des Schachtelprivilegs für dieses Aufbaustadium hebt nunmehr auch der Ergebnisbericht (S. 60) hervor.

Für gleichfalls konzentrationsfördernd, wenn auch nicht in so allgemeinem Rahmen wie das Erfordernis der 25%igen Beteiligung, halte ich das Erfordernis, daß die kapitalaktiven Unternehmungen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben müssen, wenn das Schachtelprivileg auf sie anwendbar sein soll. Es soll indiziert sein, um die zweimalige Belastung mit Körperschaftsteuer auszuschließen, und sei als solches kein Privileg der Kapitalgesellschaften, sondern ein Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Mit dieser Begründung ist jedoch nicht die Beschränkung des Schachtelprivilegs auf die Kapitalgesellschaften gerechtfertigt. Zwar tritt im Falle der Gewinnausschüttung an natürliche Personen und Personenunternehmen keine doppelte Belastung mit Körperschaftsteuer, wohl aber je eine Belastung mit Körperschaftsteuer und eine solche mit Einkommensteuer ein. Die Doppelbelastung von Gewinnen im Falle der Ausschüttung ist seinerzeit als Ausgleich für die besonderen Vorteile eingeführt worden, die sich im Wettbewerb für die Kapitalgesellschaften boten. Die Bedenken gegen diese Regelung sind oben[1] dargelegt worden. Wie dem auch sei, die Begründung der besonderen Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft im Wettbewerb muß doch wohl wenigstens im gleichen Maße gelten, wenn statt Personenunternehmen Kapitalgesellschaften die Anteilseigner sind. Entweder wird die Verselbständigung der Körperschaftsteuer für alle Anteilseigner durchbrochen oder für keinen von ihnen. Die Freistellung lediglich von Kapitalgesellschaften mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen, ist eine rein steuerformale Argumentation. Anstelle der Forderung "ne bis in idem Körperschaftsteuer" müßte es richtigerweise heißen: "ne bis in idem Besteuerung des Betriebsgewinnes". Wenn dieser in der Hand der Anteilseigner zu Einkommen oder zu einkommensteuerpflichtigem Betriebsgewinn wird, so wäre bei der Einkommensteuer-Veranlagung die bereits von der Kapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer anzurechnen. Das wäre die richtig verstandene Durchführung des Satzes von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung[2].

---

1) S. 37

2) In diesem Sinne war denn auch Miquel bei den Beratungen des pr.EStG. gegen die Doppelbelastung eingetreten, insofern die Normaldividende von 3 1/2 %, ab 1920 von 3 % außer Ansatz blieb. Die Doppelbelastung blieb mithin auf Anteilseigner besonders gut verdienender Aktiengesellschaften beschränkt.

Auf das Problem der Unternehmenskonzentration bezogen, geht aus der Beschränkung des Schachtelprivilegs auf Kapitalgesellschaften zunächst nur die Benachteiligung von Personenunternehmungen (Personalgesellschaften oder Einzelunternehmungen) hervor, die auch dann der Doppelbelastung nicht entgehen können, wenn sie beziehungsweise ihre Teilhaber an einer Untergesellschaft zu 100 % beteiligt sind. Aus der Sicht des Schachtelprivilegs sind deshalb prinzipiell Personenunternehmungen, die an anderen Unternehmungen beteiligt sind, und speziell innerhalb des Konzernaufbaus, insbesondere auch als Konzernspitze, steuerlich ungünstig zu beurteilen. Daß gleichwohl gerade als Konzerndach auch die Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft verwendet wird oder auch ein Alleinunternehmer die Spitze bildet, hat neben anderen Ursachen auch diese, daß vermittels Organschaft unter Umständen sogar mehr erreicht werden kann als durch das Schachtelprivileg. Es geht hier aber meines Erachtens nicht nur um verschiedene gesellschafts- oder vereinsrechtliche Formen, die bei dem Beteiligungserwerb allgemein und bei dem Konzernaufbau speziell begünstigt werden. Wenn auch nicht verkannt wird, daß die Gleichsetzung Kapitalgesellschaft = großes Kapital, Personenunternehmungen = kleines Kapital nicht selten jedenfalls heutzutage nicht mehr zutrifft, so wird man doch wenigstens in der Mehrzahl der Fälle hiervon als Tatsache ausgehen dürfen. Die großen Kapitalgesellschaften haben nun, und zwar aus mehreren Gründen wie beispielsweise der Finanzanlage, der Verminderung der Konkurrenz und anderen Gründen, ein Interesse, ihr frei verfügbares Kapital in Beteiligungen bei anderen Unternehmungen anzulegen, und hierin kommt ihnen das Schachtelprivileg entgegen, das den überwiegend ohnehin finanzschwächeren Personenunternehmen versagt bleibt, mit anderen Worten, für die über Kapital verfügenden Unternehmungen wird der Erwerb von Beteiligungen billiger, für die übrigen, denen weder Eigenfinanzierung in größerem Umfange möglich ist noch der Kapitalmarkt offensteht, der Erwerb noch teurer gemacht. Diese Tatsache ist genauso wie das Erfordernis der 25%igen Beteiligung, zumal auch verdeckte Gewinnausschüttungen im Konzern begünstigt werden, überhaupt nicht zu rechtfertigen, sie kann gegebenenfalls im Verein mit anderen Schwierigkeiten, mit denen kleinere Unternehmungen zu kämpfen haben, eine schwere Benachteiligung sein[1]. Daß nur Kapitalgesellschaften das Schach-

1) In diesem Sinne auch Grieger auf dem Fachkongreß der Steuerberater 1962 in Köln, s. FAZ v. 24. Okt. 1962, der deswegen auch ein Gesetz über das Schachtelprivileg fordert, wonach bei verdeckten Gewinnausschüttungen der Buchwert der Beteiligung bei der Obergesellschaft zu erhöhen wäre.

telprivileg zusteht, vermag ich deshalb höchstens formell, nicht aber in der Sache als eine Einschränkung der Begünstigung des Beteiligungserwerbes und der Unternehmenszusammenfassungen anzusehen. Privilegien verleiten zur Ausübung, insbesondere wenn ohne sie die Erreichung bestimmter Ziele erheblich erschwert würde, und aus dieser Sicht lohnt das Schachtelprivileg doppelt und dreifach. Der Aktienerwerb beziehungsweise der Erwerb von Geschäftsanteilen, Kuxen und dergleichen, ein mindestens 25%iges Paket vorausgesetzt, rentiert sich für die Kapitalgesellschaft einmal, indem durch die Befreiung von der Doppelbelastung bestimmte Ziele erreicht werden können, die ohne das Schachtelprivileg zu teuer gewesen wären, zum anderen durch den negativen Effekt, daß andere Unternehmungen von der Erlangung des Schachtelprivilegs ausgeschlossen sind, sei es, weil sie nicht die richtige Rechtsform haben, sei es, weil sie nicht die erforderliche Mindestbeteiligung besitzen und daher der Erwerb von Beteiligungen kostenmäßig untragbar ist, obwohl er unter Umständen erwünscht wäre. Diese Überlegung kann unter Umständen dann eine erhebliche Rolle spielen, falls ein Unternehmen als Antwort auf den Erwerb eines dritten Unternehmens durch einen Konkurrenten darauf angewiesen wäre, seinerseits Anteile eines weiteren Unternehmens zu erwerben, wenn es sich behaupten will - eine, wie ein Blick auf die Praxis zeigt, alltägliche Erscheinung. Allerdings muß man - wie auch bei der oben[1)] behandelten Benachteiligung großer Personenunternehmen durch hohe Einkommensteuersätze - gerechterweise hinzusetzen, daß die zuletzt besprochenen Auswirkungen des Schachtelprivilegs nicht so unausweichlich sind, wie es auf den ersten Blick scheint. Denn die Personenunternehmungen haben ja die Möglichkeit, die Benachteiligung ihrer Form in eine Begünstigung umzuwandeln, indem sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft annehmen, wofern diese Möglichkeit nur nach der Betriebsstruktur leicht gangbar ist und die dadurch entstehenden Formkosten nicht gescheut werden. Die eigentliche Beeinflussung der Unternehmenszusammenfassungen dürfte demgegenüber auch hier darin liegen, daß mit der Kapitalgesellschaft eine besonders zur Verschachtelung neigende Gesellschaftsform bevorzugt wurde.

---

1) S. 50

Während eine Ausdehnung des Schachtelprivilegs wegen der Chancengleichheit auch auf als Personengesellschaft oder Einzelunternehmen organisierte kapitalbeteiligte Unternehmungen notwendig gewesen wäre, war seine Erstreckung auf Beteiligungen an kapitalpassiven Unternehmungen, die nicht die Form einer Kapitalgesellschaft haben, nicht erforderlich, da das Einkommen der kapitalpassiven Unternehmung steuerlich als Einkommen des kapitalbeteiligten Unternehmens betrachtet und bei diesem erfaßt wird. Für die Gewerbesteuer schafft § 9 Nr.2, § 12 Abs.3 Nr. 2 GewStG. ein Spezialschachtelprivileg.

Daß beide besprochenen Voraussetzungen des Schachtelprivilegs zunächst Großunternehmungen vor kleinen - und auch privaten Sparern - bevorzugen und deswegen und, soweit es das Erfordernis der 25%igen Beteiligung angeht, durch den hiervon ausgehenden Anreiz, eine so starke Beteiligung zu erwerben, zu Unternehmenszusammenfassungen geradezu auffordern, sollte unbestreitbar sein und ist, wie die oben wiedergegebenen Ansichten beweisen, auch weitgehend anerkannt. Es hat deshalb nicht an Reformversuchen gefehlt. So wollte der alliierte Gesetzgeber nach dem 2. Weltkrieg das Schachtelprivileg ganz abschaffen, während der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums 1953 umgekehrt empfahl, beide Voraussetzungen für die Gewährung des Schachtelprivilegs fallen zu lassen[1]. Auch im ausländischen Steuerrecht bestehen teilweise geringere Anforderungen an die Mindestbeteiligung (so etwa in Frankreich, Schweiz mit 20 %), teilweise wird die Doppelbelastung gänzlich - ohne Untergrenze der Beteiligung - vermieden (so etwa in Italien, Belgien, England, USA), wenn zum Teil auch unter Beschränkung auf gewisse Ausschüttungshöchstsätze[2]. Gerade dieser Vergleich sollte übrigens die gelegentliche Behauptung widerlegen, eine Doppelbelastung bei einer geringeren Beteiligung als 25 % sei aus "technischen Gründen" nicht zu vermeiden.

1) Bericht "Organische Steuerreform", S. 31.

2) Hierzu Bühler, Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration im Ausland, VfS. II, S. 1167 ff.

§ 8 2. Abschnitt:

Die Organschaft

I. Darstellung

1. Geschichtlicher Überblick

Als eine noch weitergehende Unterstützung von Unternehmenszusammenfassungen, als sie von dem Schachtelprivileg tatsächlich ausgeht, wird weithin die steuerlich anerkannte Organschaft (Organtheorie) angesehen. Sie ist im Gegensatz zu dem Schachtelprivileg ein reines Produkt der Steuerrechtsprechung. Das Preußische Oberverwaltungsgericht war es, das bereits 1917 die Organschaft, und zwar im Bereich der Gewerbesteuer, entwickelte[1]. Der Reichsfinanzhof hat diese Rechtsprechung nach Übergang der Steuerhoheit auf das Reich infolge der Erzbergerschen Steuerreform und nach Erlaß des ersten Umsatz- und des ersten Körperschaftsteuergesetzes auf die Umsatz- und die Körperschaftsteuer ausgedehnt, ehe auch der Gesetzgeber die Organtheorie durch Übernahme in das Umsatzsteuergesetz 1934, § 2 Abs.II Nr.2, und das Gewerbesteuergesetz 1936, § 2 Abs.II Nr.2, anerkannt hat. Für den Bereich der Körperschaftsteuer beruht die Anwendung der Organtheorie dagegen bis heute auf - allerdings nicht unwidersprochener - Rechtsprechung[2].

2. Definition der steuerlichen Organschaft

Die steuerliche Organschaft besagt folgendes: Sind juristisch selbständige Personen dem Willen eines (inländischen) Unternehmers (Kapitalgesellschaft oder Personenunternehmen)[3] derart untergeordnet, daß sie

1) so z.B. pr.OVG in St.Bd.1, S. 390 ff.; 5, S. 163 ff.; 14, S.319 ff.; 17, S. 155 ff.; pr. OVG Bd.77, S. 260 ff.

2) s. dazu unter B 3. Abschnitt "Die körperschaftsteuerliche Organschaft insbesondere"

3) Ob ein Personenunternehmen für den Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft ausreicht, ist nunmehr allerdings auf Grund des Urteils des BFH v.4. März 1965 - I 249/61 S -, BStBl. 1965 III, S. 329ff. fraglich geworden.

keinen (erkennbar) eigenen Willen mehr haben[1], sondern zum Organ dieses anderen Unternehmens geworden sind, so verlieren sie auch ihre rechtliche Selbständigkeit für die Umsatzsteuer sowie für die Ertragsteuern (Gewerbesteuer und mit Einschränkungen für die Körperschaftsteuer im Falle einer Ergebnisausschlußvereinbarung) und werden steuerlich als Betriebsabteilungen des Organträgers behandelt. Es obsiegt also ausnahmsweise auch in der rechtlichen Würdigung die wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenüber dem Prinzip der Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform.

Einen eigenen Willen hat ein Unternehmen nach dem Gesetz dann nicht mehr, wenn dieses nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes gewerbliches Unternehmen eingegliedert ist, so fast gleichlautend §§ 3 GewStDV. und 2 Abs. II Nr.2 Satz 2 UStG. Der verschiedene Sprachgebrauch des Gewerbesteuergesetzes "Unternehmen" gegenüber dem des Umsatzsteuergesetzes "Unternehmer" beruht darauf, daß die Gewerbesteuer das Unternehmen, die Umsatzsteuer aber den Unternehmer in den Mittelpunkt stellt. Es herrscht Übereinstimmung darüber, daß sachlich insoweit kein Unterschied besteht[2].

3. Die Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft im einzelnen

a. Die finanzielle Eingliederung

Zu den Voraussetzungen der Eingliederung im einzelnen ist zu sagen: Als finanziell eingegliedert angesehen wird ein Unternehmen, das zu einer entscheidenden Mehrheit, am besten aber gänzlich von der Organspitze anteilsmäßig beherrscht wird. Für den Bereich der Gewerbe- und der Körperschaftsteuer genügt hierfür unter Umständen eine Mehrheitsbeteiligung. Dagegen ist seit dem Inkrafttreten des 11. UStÄndG. vom 16. August 1961 zur Anerkennung der umsatzsteuerlichen Organschaft

1) so z.B. § 2 Abs.II Nr.2 Satz 1 UStG.
2) so z.B. Hoffmann, VfS. II, S. 1142

eine über 75%ige Beteiligung erforderlich. Mit dieser Heraufsetzung sollte laut offizieller Begründung der Förderung der Unternehmenszusammenfassungen im Konzernwege durch die Organschaft entgegengewirkt werden. Interessant daran ist vor allem, daß diese Einsicht bereits drei Jahre spater die Mehrheit des Bundestages beherrscht hat, nachdem noch anläßlich der Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft im Bundestag die Meinung vertreten wurde, die Organschaft sei schon deswegen geboten, weil sie einer stärkeren Konzentration entgegenwirke.[1)]

Im Bereich der Umsatzsteuer wird durch die Rechtsprechung[2)] erweiternd auch eine mittelbare Beteiligung als ausreichend angesehen, wenn nicht der Organträger selber, sondern seine Gesellschafter an der Untergesellschaft beteiligt sind. Etwas anderes gilt aber im Bereich der Körperschaftsteuer (und der Gewerbesteuer)[3)]. Die unterschiedliche Rechtsprechung beruht auch hier auf dem verschiedenen Ausgangspunkt der einzelnen Steuern. Die Körperschaftsteuer stellt die Rechtsform der Kapitalgesellschaft in den Vordergrund, und deshalb muß der Organträger auch direkt an der Organgesellschaft beteiligt sein, während für die Umsatzsteuer auch dann ein Unternehmen bestehen kann, wenn zivilrechtlich gesehen zwei verschiedene Rechtssubjekte auftreten. Im Hinblick auf die finanzielle Beteiligung wird deshalb für letztere die Beteiligung der Gesellschafter an der Untergesellschaft dem Oberunternehmen zugerechnet.

In der Literatur nicht einhellig beantwortet ist die Frage, ob zur finanziellen Eingliederung auch eine Großgläubigerstellung genügt. In der Rechtsprechung ist dies Problem noch nicht erörtert. Falls die Frage zu bejahen wäre, würden sich mit der Erweiterung der Vergünstigung auch neue Aspekte für das Problem der Unternehmenskonzentration ergeben. Tatsächlich kann die Stellung eines Gläubigers so überragend sein, daß

1) Zwar ist, wie die Konzentrations-Enquête, Untersuchungen zur Besteuerung, S. 643, 648, 650 ergeben hat, die restriktive Wirkung infolge der hohen Verschachtelungsintensität der untersuchten Organkreise gering geblieben, sie hat aber zweifellos die Neubildung umsatzsteuerlicher Organschaften repressiv beeinflußt.

2) so z.B. RFH-Urt. V 426/38 v. 12. Juli 1940, RStBl. 1940, S. 910 f.

3) so z.B. BFH-Urt. I 62/53 S v. 25. Okt. 1960, BStBl. III 1961, S. 69 ff.

er das Schuldunternehmen in völlige Abhängigkeit von sich bringen kann. In diesem Falle könnte, wenn auch die übrigen Voraussetzungen der Organschaft erfüllt wären, von einem selbständigen Unternehmer beziehungsweise Gewerbebetrieb nicht mehr die Rede sein, und man könnte der Ansicht sein, daß die Organschaft auch hier Platz greifen solle. Dem scheint aber der Sinn der Organtheorie zu widersprechen, die jedenfalls für die Ertragsteuern auf eine Vermeidung der Doppelbelastung - wie das Schachtelprivileg - ausgeht. Eine solche müßte aber bei einer Großgläubigerstellung nicht verhindert werden, so daß die ratio der Organschaft nicht zutrifft. Eine Ausdehnung der Organschaft auch auf die zuletzt genannten Fälle ist abzulehnen.

Ist eine maßgebliche Beteiligung eines Unternehmens an einer juristischen Person gegeben, so ist es ein weiteres Kennzeichen der finanziellen Eingliederung, wenn die Finanzierung der Untergesellschaft durch die Organspitze erfolgt, ebenso, wenn das Organunternehmen gegenüber dem Organträger verschuldet ist[1]. Doch müssen die beiden letztgenannten Kennzeichen weder immer vorliegen noch genügen sie, wie soeben erörtert, zur Annahme einer Organschaft.

b. Die wirtschaftliche Eingliederung

Das Wesen der Organschaft ist die Eingliederung des Betriebes der Untergesellschaft in den Betrieb des Organträgers. Die wirtschaftliche Eingliederung bedingt deshalb zunächst jedenfalls für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer einen Gewerbebetrieb beziehungsweise eine selbständige geschäftliche Tätigkeit des Organträgers[2]. Diese Tätigkeit muß nach außen hin in Erscheinung treten. Ist dies der Fall, so kann ein Unternehmen nicht nur dann Organspitze sein, wenn es einen eigenen Produktionsbetrieb unterhält, sondern auch dann, wenn es sich auf die Leitung des Konzerns beschränkt, im übrigen aber die Konzernglieder mit der Wahrnehmung von

1) so z.B. Blümich-Klein-Steinbring, Komm. z. KStG., Anm. 57b; Krollmann, Organschaft im Steuerrecht, S. 6

2) so z.B. RFH-Urt. I 290/40 v. 1. Apr. 1941, RStBl. 1942, S. 947 (948); Blümich-Klein-Steinbring, a.a.O., Anm. 57 c (2)

Einzelaufgaben beauftragt[1]. Dagegen ist es mindestens mißverständlich, wenn die Meinung vertreten wird, daß auch die Leitung des Konzerns genüge. Wie der Reichsfinanzhof[2] ausgeführt hat, ist mit der Feststellung einer leitenden Tätigkeit auf seiten der Organspitze kein entscheidendes Merkmal für oder wider die Organeigenschaft gefunden. Die Entscheidung könne nur auf die Frage abgestellt werden, ob die Obergesellschaft eine Betriebstätigkeit wahrnehme, die als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen hervorträte. Sei dies der Fall, so verteile sich die Gesamttätigkeit in eine leitende, mit der die Obergesellschaft einen geschäftlichen Betrieb entfalte, und in die übrige Tätigkeit, die im Auftrag und für Rechnung der Obergesellschaft von der Untergesellschaft verfolgt werde. Daher können reine Kapitalverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften nicht Organträger sein, selbst wenn sie alle Anteile der Untergesellschaft in ihrer Hand vereinigen. Ihre Tätigkeit erschöpft sich auf rein gesellschaftlicher Basis, während sie nach außen hin keine gewerbliche Tätigkeit entfalten.

Aus dem Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung folgt weiter, daß zwischen Organspitze und Gliedunternehmen ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen muß. Hierfür genügt nach der überwiegenden Meinung[3], jedenfalls im Bereich der Körperschaft- und der Umsatzsteuer jeder noch so lose Zusammenhang, eine organische Abstimmung der Konzernunternehmen im Sinne einer technischen Zusammenarbeit vor-, nach- und gleichgelagerter Produktionsstufen wird nicht gefordert. So spricht der Bundesfinanzhof von der Organgesellschaft als einem "Glied einer wirtschaftlichen Kette"[4], und wenn der Reichsfinanzhof auch nie generell sich gegen eine "Homogenität der Konzernglieder" als Voraussetzung für die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses ausgesprochen hat, so folgt dies doch konkludent aus seinen Entscheidungen[5]. Danach wäre bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Organschaft eine wirtschaftli-

1) RFH-Urt. I A 118 v. 22.Febr. 1929, StW. 1929, Nr.376; RFH-Urt. I 290/40, RStBl. 1942, S. 947 ff. (948 f.)
2) RFH-Urt. I 290/40, RStBl. 1942, S. 948
3) so z.B. Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 317; Holtmeier, Die Organtheorie, S. 68, 82; Blümich-Klein-Steinbring, Komm. z. KStG., Anm. 57 (1)
4) BFH-Urt. III 39/53 v. 2. Febr. 1954, DStR. 1954, S. 327
5) so z.B. RFH-Urt. V 25/39 v. 13.Dez. 1940, RStBl. 1941, S. 320; RFH-Urt. I 290/40 v. 1. April 1941, RStBl. 1942, S. 948 f.

che Eingliederung auch dann gegeben, wenn ein Hochofen- und Stahlwerk ein Casinohotel zu Repräsentationszwecken betreibt, wobei dieses auch außenstehenden Dritten zur Benutzung freistehen kann.

Zu dem Problem ist wie folgt Stellung zu nehmen:

So wirtschaftspolitisch begrüßenswert an sich eine Selektion dahingehend wäre, daß wirklich nur produktionstechnischen Rationalisierungseffekten dienende Unternehmenszusammenfassungen in den Genuß der Organtheorie kämen und so unbestreitbar die Ausdehnung des Privilegs auf Unternehmenszusammenfassungen, die wahllos zusammengewürfelt und die lediglich zu Kapitalanlagezwecken und aus Gründen der Risikomischung aufgebaut wurden, zur Konzernbildung anreizt, so kann ich doch nicht der Ansicht C.E.Fischers[1] folgen, daß nur ein "organisch aufeinander abgestimmter Gesamtkomplex der Unternehmenszusammenfassungen" den Weg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über die Organtheorie gehen könnte. Richtig erscheint mir zunächst die herrschende Meinung im Bereich der Umsatzsteuer. Nach dem Unternehmensbegriff des Umsatzsteuerrechts fällt unter ein Unternehmen jede berufliche oder gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers. Für eine Beschränkung des Unternehmensbegriffes auf bestimmte, wirtschaftlich "sinnvolle", sich ergänzende Tätigkeiten ergibt sich nichts. Man wird angesichts der Systematik des Umsatzsteuergesetzes daher wohl schwerlich mit Hilfe des Erfordernisses der wirtschaftlichen Eingliederung Konzerne von dem Organschaftsprinzip ausschließen können, die, auch wenn sie nicht verwandte Produktionsstufen in sich vereinigen, sich doch in irgendeiner Weise ergänzen. Das gleiche gilt wohl für den Bereich der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuerpflicht knüpft an die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft an; läßt man die Organschaft zu, so müßte man sie meines Erachtens mit allen Unternehmungen zulassen, die diese Rechtsform besitzen, wenn die Konzernunternehmen nur in irgendeinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Eine Restriktion der Organschaft auf wirtschaftlich sinnvolle Konzerne ließe sich nur mit der Begründung halten, daß die Rechtsprechung, die die Organschaft herausgebildet habe, auch befugt sei, ihre wirtschaftspolitischen

1) Die Unternehmenskonzentration, S. 40.

Grenzen zu bestimmen.

Für die Gewerbesteuer liegen die Dinge meines Erachtens etwas anders. Hier liegt kein einheitlicher Begriff des Gewerbebetriebes vor; es wäre daher wenigstens hier vertretbar, wenn für die wirtschaftliche Eingliederung ein betrieblicher Zusammenhang zwischen Organträger und Organgesellschaft gefordert würde, zumal die Beziehung zwischen Betriebsgemeinde und Gesellschaft eine enge Auslegung gebietet[1].

Eindeutig geht es aber in jedem Falle erheblich zu weit, wenn man für die wirtschaftliche Eingliederung es genügen läßt, daß der Betrieb der Untergesellschaft dem Organträger dadurch dient, daß sie für diesen "eine gewinnbringende Kapitalanlage darstellt"[2]. Das würde dem Urteil des Reichsfinanzhofes I B 101/26[3] (industrielle Staubentfernungsanlagen - Bankgeschäfte) gleichkommen, das von der Literatur angegriffen und vom Reichsfinanzhof[4] selbst aufgegeben wurde. Dort waren auch reine Kapitalanlagewünsche die Ursache der Beteiligung, ohne daß die Unternehmen darüber hinaus wirtschaftlich verbunden gewesen wären. Eine solche Ausdehnung der Organschaft läßt sich jedoch nicht halten, weil hier keine wirtschaftliche Ergänzung der Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft vorliegt.

Wenn es auch nach geltendem Recht für den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang nicht genügt, daß die Untergesellschaft lediglich aus Kapitalanlagegründen angegliedert wird, ohne daß sie darüber hinaus den Betrieb des Organträgers in irgendeiner Weise ergänzt, so ist jedoch andererseits als ausreichend angesehen worden, daß die Untergesellschaft keiner gewerblichen Tätigkeit nachgeht, wenn sie überhaupt geschäftlich tätig wird. Dem wird man zustimmen müssen, da beispielsweise ein Kantinenbetrieb sicher mehr als werkszugehörig und damit auch

1) so auch Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, Komm. z. GewStG., Anm. 101 (2)
2) so aber v. Wallis, Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, S. 43, und zwar augenscheinlich für alle Steuerarten. Der RFH, auf den er sich beruft, stützt seine Ansicht nicht.
3) v. 23. Nov. 1926, RStBl. 1928, S. 166
4) Urt. I A 641/29 v. 18.Sept. 1930, RStBl. 1930, S. 714

wirtschaftlich eingegliedert zu betrachten ist, wenn er - aus sozialen Erwägungen - ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird als im umgekehrten Falle.

c. Die organisatorische Eingliederung

Um neben der Beherrschung der Hauptversammlung der Untergesellschaft auch tatsächlich zu gewährleisten, daß die Untergesellschaft nach den Erfahrungen des täglichen Lebens keinen von dem des Oberunternehmers abweichenden Willen bilden kann, wird als weitere Voraussetzung der Organschaft die organisatorische Eingliederung der Untergesellschaft unter das beherrschende Unternehmen gefordert. Diese wird durch Personalunion auf den wichtigsten Posten in Vorstand und Aufsichtsrat der beiden verflochtenen Unternehmen erreicht. Dagegen würden die Leitung und Überwachung der Untergesellschaft nicht garantiert sein, wenn nur einige Mitglieder des Vorstandes des Oberunternehmens im Aufsichtsrat der Untergesellschaft säßen[1]. Durch die organisatorische Eingliederung sind Vorstand und Aufsichtsrat der Untergesellschaft dann auch praktisch gehalten, bei allen wichtigen Entscheidungen die Weisungen des Oberunternehmens einzuholen beziehungsweise zu beachten. Der Vorstand wird auch häufig nur mit Zustimmung des Organträgers angestellt und entlassen.

Als weiteres Kennzeichen der organisatorischen Eingliederung ist es anzusehen, wenn das Oberunternehmen gemeinsame Aufgaben übernimmt, wie beispielsweise die Buchführung, Rechts- und insbesondere Steuerberatung oder Grundstücksverwaltung[2].

---

1) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 318; v. Wallis, Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, S. 44

2) RFH-Urt. V A 687/33 v. 30. Nov. 1934, RStBl. 1935, S. 660 f. (661); V 124/41 v. 26. Nov. 1943, RStBl. 1944, S. 6 f.; v. Wallis, Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, S. 44

II. Die Folgen der Organschaft im Bereich der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer

1. Die Folgen der Organschaft im Bereich der Gewerbesteuer

Liegen die genannten Voraussetzungen der Organschaft vor, so führt dies im Bereich der Gewerbe- und der Umsatzsteuer von Amts wegen zu den im GewStG. und UStG. bestimmten Folgen.

Für die Gewerbesteuer "gilt" die Organgesellschaft als Betriebsstätte. Das wird vom Bundesfinanzhof[1)] dahin interpretiert, daß "lediglich das Unternehmen einer Kapitalgesellschaft, das bürgerlich-rechtlich ein von dem Organträger losgelöstes Unternehmen darstellt, steuerlich als Betriebsstätte des Organträgers anzusehen ist. Es bleibt somit unberücksichtigt, daß es sich um eine juristische Person handelt, die dem Organträger gegenüber die Rechte einer selbständigen Person hat". Dennoch verbleibt auch für die steuerliche Betrachtung ein Rest der Rechtssubjektivität der Organgesellschaft erhalten. So ist sowohl von der Organgesellschaft als auch von dem Organträger eine eigene Steuerbilanz aufzustellen, die für die Veranlagung beider Unternehmen verbindliche Wirkung hat. Eine Konzernsteuerbilanz wird also nicht anerkannt. Das Ergebnis der Organgesellschaft wird dann freilich dem Ergebnis des Organträgers zugerechnet und bei diesem versteuert. Weiter hat der Bundesfinanzhof[2)] in seiner Rechtsprechung zu vororganschaftsvertraglichen Gewerbeverlusten die Selbständigkeit der Organschaft betont. Hierzu wird wegen der allgemeinen Frage der Anrechnung vorvertraglicher Verluste, von der unter Umständen ganz erhebliche Steuerersparnisse abhängen, unter dem 5. Abschnitt, 1. Kapitel Stellung genommen.

Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht ist vor allem für die Betriebsgemeinden der Organgesellschaften von Bedeutung, insofern die Zerlegungsvorschriften der §§ 28 ff. GewStG. auch dann anwendbar sind und die betreffenden Gemeinden anteilmäßig an der Gewerbesteuer beteiligt werden, wenn die einzelnen "Betriebsstätten" die Form einer juristischen

1) BFH-Urt. v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1958, S. 174 ff. (179)
2) so z.B. BFH-Urt. I 254/55 v. 3. Jan. 1956, BStBl. III 1956, S. 91 f.

Person besitzen. Für den Steuerpflichtigen ergeben sich häufig keine Vorteile, jedoch ist ein Verlustausgleich auch hier möglich.

2. Die Folgen der Organschaft im Bereich der Umsatzsteuer

Für die Umsatzsteuer folgt aus den Voraussetzungen der Organschaft, daß lediglich der Organträger Unternehmer ist. Zwischen Organgesellschaft und Organträger und umgekehrt werden keine Lieferungen beziehungsweise Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausgetauscht; steuerbare Umsätze können zwischen ihnen nicht vorgenommen werden. Es ist also umsatzsteuerrechtlich die gleiche Lage gegeben, wie wenn ein Einheitsunternehmen bestünde. Durch die umsatzsteuerliche Organschaft werden somit auch die gesamten umsatzsteuerlichen Konzentrationseinflüsse, auf deren Darstellung im ersten Hauptteil verwiesen werden darf, auf die Unternehmenszusammenfassungen in Form der Konzernierung übertragen. Die damit verbundenen außerordentlichen Ersparnisse werden nachdrücklich durch die Konzentrations-Enquête bestätigt.[1] Die untersuchten 338 Organkreise hatten 1960 bei einem steuerbaren Umsatz von insgesamt 101,1 Milliarden DM einen Innenumsatz von 10,6 Milliarden DM. Das bedeutete eine rechnerische Umsatzsteuer-Ersparnis von rund 370 Millionen DM, die allerdings effektiv wegen des teilweisen Wegfalls der Großhandels-, Ausfuhrhändler- oder Berlinhilfevergünstigung effektiv niedriger liegen wird. Nimmt man die Feststellung des Berichts hinzu, daß der Innenumsatz im Verhältnis zum steuerbaren Umsatz bei steigender Unternehmensgröße steigt, ergibt sich, daß die größten Organkreise auch die größten Ersparnisse absolut und im Verhältnis zu den steuerbaren Umsätzen hatten. Soweit kapitalmäßig die Voraussetzungen auch zu einer Fusion bestünden, trägt die umsatzsteuerliche Organschaft zwar nicht direkt zur Unternehmenskonzentration bei, sondern eröffnet "lediglich" die gleichen Begünstigungen auch für die Konzernverschachtelung, so daß die Wahl zwischen der jeweils günstigsten Organisationsform bleibt. Wir haben weiter unten[2] die besonderen "Vorzüge" der Konzernverflech-

1) Ergebnisbericht S. 56

2) S. 160 ff.

tung gegenüber der Fusion und ihre wirtschaftspolitischen Bedenken erörtert, so daß an dieser Stelle auf eine Darstellung verzichtet werden kann. Demgegenüber darf aber auch hier nicht übersehen werden, daß die Unternehmenskonzentration jedenfalls dann auch quantitativ gefördert wird, wenn die kapitalmäßigen Voraussetzungen für eine Fusion nicht oder noch nicht bestehen.

3. Abschnitt:

Die körperschaftsteuerliche Organschaft insbesondere

§ 9 1. Kapitel:

Der Ergebnisausschlußvertrag

I. Darstellung

Im Gegensatz zur Gewerbe- und zur Umsatzsteuer erzeugt das Organverhältnis allein im Bereich der Körperschaftsteuer keine Wirkungen. Die Körperschaftsteuersenate sowohl des Reichs- wie des Bundesfinanzhofes haben sich nämlich in ständiger Rechtsprechung unter Hinweis auf die ausdrücklich an die Rechtsform - ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Selbständigkeit - anknüpfende Vorschrift des § 1 KStG. gegen eine grundsätzliche Anerkennung der Filialtheorie im Körperschaftsteuerrecht ausgesprochen. Jedes Unternehmen, Organgesellschaft und Organträger, hat demzufolge das von ihm erwirtschaftete Ergebnis selbst zu versteuern, soweit nicht etwa das Schachtelprivileg des § 9 KStG. eingreift. Die Rechtsprechung hat jedoch aus eindeutig wirtschaftspolitischen Gründen eine - allerdings entscheidende - Einschränkung gemacht, wenn die Organgesellschaft einen sogenannten Ergebnisausschlußvertrag (Gewinn- und Verlustausschluß-, Ergebnis-, Gewinn- und Verlustübernahme-, Ergebnis-, Gewinn- und Verlustabführungsvertrag) mit dem Organträger abgeschlossen hat. Die Ergebnisausschlußvereinbarung wird gelegentlich auch Organschaftsvertrag genannt. Demgegenüber ist zum Zwecke einer klaren Terminologie daran festzuhalten, daß unter einem Organschaftsvertrag nur ein Vertrag verstanden werden sollte, der auf die Begründung des Organ-

schaftstatbestandes, also der Eingliederung, gerichtet ist[1]. Zu seiner Ergänzung kann sodann noch der Ergebnisausschlußvertrag hinzutreten. Hierunter ist ein handelsrechtlicher Vertrag zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger zu verstehen, durch den sich die Organgesellschaft verpflichtet, das von ihr erwirtschaftete positive Ergebnis an den Organträger abzuführen, und der Organträger sich verpflichtet, falls ein negatives Ergebnis erzielt wird, dieses bei der Organgesellschaft auszugleichen. Die Rechtsnatur der Ergebnisausschlußvereinbarung im einzelnen ist trotz eingehender Untersuchungen noch immer nicht geklärt. Während die einen[2] ihr rein schuldrechtlichen Charakter zuschreiben, verweisen andere[3] sie in das Gesellschaftsrecht. Ballerstedt[4] nimmt eine vermittelnde Stellung ein. Sicher trifft auf sie nicht der gesetzliche Typ des Geschäftsführungs-, Auftrags- oder Dienstvertrages zu, doch reicht dies angesichts des Grundsatzes der Vertragsfreiheit nicht zur Ablehnung ihres schuldrechtlichen Charakters. Wie im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Verbots der verdeckten Gewinnausschüttung unten[5] ausgeführt, besitzt er jedenfalls gesellschaftsrechtliche Elemente, ohne daß der Rechtsnatur an dieser Stelle weiter nachgegangen werden müßte.

Abzuführen beziehungsweise auszugleichen ist nach der steuerlichen Rechtsprechung jeweils das gesamte Ergebnis der Organgesellschaft oder wenigstens eines bestimmt abgegrenzten Teilgebietes der Tätigkeit derselben, falls diese auch als selbständiger Betrieb denkbar wäre[6]. Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung des Vertrages ist zwecks klarer Rechtsgestaltung für den Regelfall der schriftliche Abschluß[7], außerdem, um steuerlichen Manipulationen von einem zum anderen Jahr zu begeg-

1) In diesem Sinne auch Erlinghagen, Der Organschaftsvertrag, S. 7
2) so z.B. Haussmann, Die Praxis der Unternehmenszusammenfassungen, S. 109; Meise, Zivilrechtliche Probleme der Organgesellschaft, S. 15 ff. (40, 48); Rasch, Deutsches Konzernrecht, S. 85; Rüdt, Rechtsnatur und aktienrechtliche Probleme der Organschaft, S. 27
3) so z.B. Flume, DB 1955, S. 485 ff.; StBJB 1958/59, S. 283 ff.
4) Kapital, Gewinn, Ausschüttung, S. 161 ff.; DB 1956, S. 813 ff.
5) S. 145 ff.
6) RFH-Urt. I A 128/36 v. 3. Nov. 1936, RStBl. 1937, S. 167 (Interpretation des RFH-Urt. I A 391/31 v. 31. Okt. 1933, RStBl. 1934, S. 684)
7) BFH-Urt. I 75/57 U v. 15. April 1958, BStBl. III 1959, S. 299 f. (300)

nen, eine längere Vertragsdauer, mindestens aber 5 Jahre[1].

II. Folgen der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisausschlußvereinbarung

Entspricht die Ergebnisausschlußvereinbarung den genannten Erfordernissen, so darf, soweit die Vertragspflichten reichen, in der Handels- und Steuerbilanz der Untergesellschaft ein entsprechender Schuld- beziehungsweise Forderungsposten eingesetzt werden. Bezieht sich die Ergebnisübernahmeverpflichtung, wie dies die Regel ist, auf das gesamte Ergebnis, so weist die Bilanz in jedem Falle weder einen Gewinn noch einen Verlust aus. Solange freilich weder ein Gewinn noch ein Verlust festgestellt ist, handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Schuld beziehungsweise Forderung der Untergesellschaft gegenüber dem Organträger[2], die als solche nicht in die Bilanz eingesetzt werden dürfte. Der Eintritt der Bedingung und damit der Zulässigkeit der Aktivierung beziehungsweise Passivierung der vertraglichen Rechte oder Pflichten hängt von der Feststellung eines Gewinns oder Verlustes ab. Da die Bilanzen aber, wie ausgeführt, mit einem Nullergebnis oder, im Falle der teilweisen Ergebnisabführung, nur mit dem nicht der Vereinbarung unterliegenden Ergebnisteil abschließen sollen, wird schon vorher das nach vorläufigen Berechnungen in einer Art "Vorbilanz" errechnete wirtschaftliche Ergebnis der Untergesellschaft festgestellt und dann entsprechend saldiert[3].

Die Vorteile der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisausschluß liegen klar auf der Hand. Beseitigt wird zunächst die als lästig empfundene Doppelbelastung bei Unter- und Oberunternehmen im Falle der Gewinnausschüttung per Dividende oder auf anderem Wege. Insoweit entspricht die Wirkung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, soweit

1) gemeinsamer Organschaftserlaß 1959 v. 23. Okt. 1959, BStBl. II 1959, S. 161 ff. (161)
2) Erlinghagen, Der Organschaftsvertrag, S. 24
3) so Duden, BB 1957, S. 49 ff. (50)

seine Voraussetzungen vorliegen, der des Schachtelprivilegs. Hauptanwendungsgebiet der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist jedoch die Übernahme eines - steuerlichen - negativen Ergebnisses. Die Besteuerung des von der Organgesellschaft erwirtschafteten Ergebnisses beim Organträger erlaubt nämlich neben dem totalen Gewinn - vor allem den sofortigen totalen Verlustausgleich, der durch das Schachtelprivileg nicht zu erreichen ist. Bezeichnenderweise werden häufig, wie die Konzentrations-Enquête[1] ergeben hat, organschaftliche Ergebnisausschluß-Verträge nur mit den Verlustgesellschaften innerhalb des Organkreises geschlossen und aufgegeben, sobald diese Gesellschaften Gewinne abwerfen. Der Nutzen kann ein mehrfacher sein. Ohne Ergebnisausschlußvereinbarung wäre die Organgesellschaft auf den Verlustabzug angewiesen. Handelt es sich um Gesellschaften, die längere Jahre hindurch negative Ergebnisse erzielen, so kann der Verlustabzug nicht ausgenutzt werden. Der Organträger muß also seinen vollen Gewinn versteuern und außerdem wahrscheinlich nicht steuermindernde Einlagen zum Erhalt der Organgesellschaft leisten. Aber auch wenn spätere Verlustabzüge möglich sind, bleibt die Bedeutung der organschaftlichen Ergebnisabführung groß genug. Reichen die Gewinne des Organträgers, wie es alle Regel ist, aus, um den sofortigen Ausgleich zu ermöglichen, so ergeben sich "teilweise beträchtliche Zinsgewinne und Liquiditätsverbesserungen gegenüber dem Zustand ohne Organschaft"[2]. Der Vorteil war bei den überhöhten Sätzen der Gewinnbesteuerung der fünfziger Jahre gegenüber den später geringeren Sätzen besonders groß. Hinzu kamen die vor allem Großunternehmen offenstehenden Möglichkeiten der Sonderabschreibungen, durch die Organgesellschaften "künstlich" Verluste erzielen konnten, die dann noch durch die Übernahme prämiiert wurden. Bei einem der Konzerne, die im Rahmen der Konzentrations-Enquête untersucht wurden, erreichte die Summe der Verluste etwa 30 %, in einem anderen Falle gar 70 % des steuerlichen Konzerneinkommens vor Verlustabzug[3]. Angesichts dieser doch eindeutigen Ergebnisse wirkt die Stellungnahme der Bundesregierung[4], bei diesen Vorteilen "dürfte es sich insge-

1) Ergebnisbericht, S. 59

2) so Ergebnisbericht S. 60. Daß der Vorteil sich darauf im Regelfall beschränke, so die Stellungnahme der Bundesregierung, Bundestags-Drucksache IV/2320, S. 101, ist dagegen nicht gesagt und auch nicht im Ergebnisbericht "ausdrücklich bestätigt".

3) Ergebnisbericht S. 60

4) Bundestags-Drucksache IV/2320, S. 101

samt nicht um Größen handeln, welche die Entschlüsse des Unternehmers entscheidend beeinflussen" und "die Bedeutung der Organschaft als Konzentrationsursache sollte nicht überschätzt werden", nicht gerade überzeugend. Dabei ist es außer Streit, daß die steuerlichen Anreize - von extremen Fällen abgesehen - nur eine der Konzentrationsursachen sind. Es muß aber auch hier wiederum darauf hingewiesen werden, daß schon die Ermöglichung oder Erleichterung anderer - markt- und machtpolitischer - konzentrationsfördernder Zielsetzungen durch die Steuer bedeutsam genug ist, um sich rechtlich und wirtschaftspolitisch mit ihr auseinanderzusetzen.

§ 10 2. Kapitel:

Die körperschaftsteuerliche Problematik der Organschaft

Die Anerkennung der zivilrechtlichen Gestaltung des Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschluß-Vereinbarung im Körperschaftsteuerrecht durch die Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofes ist sehr umstritten. Sie ist sowohl wegen ihrer wirtschaftspolitischen Berechtigung wie der Fragwürdigkeit ihrer Rechtsgrundlagen das "Kardinalproblem des Ertragsteuerrechts". Vor der ausdrücklichen gesetzlichen Anerkennung in §§ 291 ff. AktG. 1965 ließen sich darüber hinaus auch gewichtige gesellschaftsrechtliche Bedenken geltend machen[1]. Nach Fortfall dieser Problematik ist jedoch allein mit dem Hinweis auf die "Ordnungsstruktur des Zivilrechts" nicht schon, wie vereinzelt behauptet wird, auch die Steuerrechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft gerechtfertigt. Denn es fragt sich doch gerade, ob mit der körperschaftsteuerlichen Anerkennung der Gewinn- und Verlustabführungsverträge nicht wesentliche Grundsätze eben dieses Körperschaftsteuerrechts verletzt worden sind.

1) Diese beiden Rechtskreise wurden in der Diskussion niemals genügend auseinandergehalten. Lediglich Steinberg, DStZ A 1958, S. 41 ff. (42) stellte die Notwendigkeit der Betrachtung beider Probleme klar heraus.

I. Die Körperschaft als ein Eigeneinkommen erzielendes Subjekt und das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung

Als speziell körperschaftsteuerrechtlicher Grundsatz, der durch den Gewinn- und Verlustausschließungsvertrag verletzt sein könnte, kommt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform und des Verbots von verdeckten Gewinnausschüttungen in Betracht. Hierunter verbirgt sich folgende Erscheinung: Wie bereits unter A 2. Abschnitt 1. Kapitel S. 37 ausgeführt wurde, hat das Körperschaftsteuerrecht im Zuge seiner schrittweisen Verselbständigung von der Einkommensteuer das zu besteuernde Subjekt, die Körperschaft, für seine Zwecke zu einem ein Eigeneinkommen erwirtschaftenden Einkommensträger gemacht. Um diese Verselbständigung exakt durchzuführen, mußte gewährleistet werden, daß tatsächlich auch das gesamte Einkommen der Körperschaft bei dieser, und zwar ohne Rücksicht auf Zu- und Abflüsse an die Gesellschafter außerhalb der Bilanz erfaßt wurde[1]. Auch die Tatsache, daß zivilrechtlich zulässige Verpflichtungen zu Abführungen des Einkommens zugunsten der Gesellschafter bestanden, konnte daher das tatsächliche Einkommen der Körperschaft nicht beeinflussen[2]. Zur abgrenzenden steuerlichen Wertung, ob und inwieweit den Gesellschaftern der Körperschaft neben oder anstatt auf dem dafür vorgesehenen Wege der Dividendenzahlungen Zuwendungen aus dem erzielten Geschäftsergebnis gemacht worden sind, wurde von der Rechtsprechung der Satz aufgestellt, daß, wer zwischen sich und das Wirtschaftsleben eine juristische Person stellt, die steuerlichen Wirkungen in Kauf nehmen müsse (Prinzip der Maßgeblichkeit der Rechtsform), und weiter das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung entwickelt. Es ist, wenn im Gesetz auch nirgends definiert[3], so doch durch das KStG. 1934 § 6 Abs. 1

1) hierzu auch Westerfelhaus-Glade, Verdeckte Gewinnausschüttung.

2) so ausdrücklich RFH-Urt. I A 621/29 v. 15. Jan. 1930, RStBl. 1930, S. 548 Nr. 727: "Auch das ist belanglos, ob die Gesellschafter auf den Vorteil einen Rechtsanspruch besitzen oder zu besitzen glauben".

3) § 20 1. KStDVO. enthält nur eine beispielsweise Aufzählung von verdeckten Gewinnausschüttungen. Der Begriff wurde auch im Anleihestock- und Dividendenstoprecht verwendet.

S. 2 legalisiert und damit seine Anwendung bei der Gewinnermittlung von Körperschaften zur Pflicht gemacht worden. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man im Anschluß an die Definitionen in der Rechtsprechung jeden Vorteil, den eine Erwerbsgesellschaft außer der Dividende ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter[1] oder diesen nahestehenden Personen[2] zuwendet, den sie aber Dritten, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht einräumen würde[3]. Dabei werden Vereinbarungen, die ein Gesellschafter mit seiner Gesellschaft trifft, wenn durch sie ein nur aus dessen gesellschaftsrechtlicher Stellung erklärlicher Vorteil zugewendet wird, als gesellschaftlicher, und wenn sie mit diesem Inhalt auch mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen worden wären, als betrieblicher Vorgang bezeichnet. Die Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, da durch sie der steuerpflichtige Gewinn der betreffenden Gesellschaft keinesfalls verringert oder gar beseitigt werden darf, eine Korrektion zum Zwecke der Aufstellung der Steuerbilanz, indem der Handelsbilanz in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ein entsprechender Posten hinzugerechnet wird.

1) RFH-Urt. I A 621/29, RStBl. 1930, S. 548
2) RFH-Urt. I A 124/32 v. 15. Sept. 1932, RFH Bd. 32, S. 85 ff.
3) so zusammenfassend RFH-Urt. I A 166/35 v. 19. Dez. 1935, RStBl. 1936, S. 252.

II. Die Vereinbarkeit der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit dem Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Die Ansicht des Bundesfinanzhofes von der Abführung des wirtschaftlichen Ergebnisses als Eigeneinkommen der Organgesellschaft und das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung

a. Der Grundsatz und die Behandlung des gesellschaftlichen Vorganges als betrieblicher Vorgang

Nimmt man nun an, das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Ergebnis sei auch nach der Begründung des Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschluß ihr Eigeneinkommen[1], so liegt ein Verstoß gegen das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung klar auf der Hand. Die Gewinnübernahme ist dann unbestreitbar ein gesellschaftlicher Vorgang, da die Verpflichtung zur Übernahme von Verlusten im Falle eines negativen Geschäftsergebnisses in keiner Weise geeignet ist, den entsprechenden Ausgleich zu bieten[2], dies jedenfalls soweit, als die Organgesellschaft nach der zur Zeit der Begründung des Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschluß gegebenen Voraussicht auch ohne Organverhältnis in der Zukunft Gewinne abgeworfen hätte. Als gesellschaftlicher Vorgang dürfte die Gewinnübernahme auf Grund der Ergebnisausschlußvereinbarung das Einkommen der Organgesellschaft bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns nicht mindern können, vielmehr müßte die Steuerbilanz in der angegebenen Weise durch eine entsprechende Zurechnung korrigiert werden. Diese Erkenntnis hat sich nachgerade allmählich, wenn auch noch nicht überall, Bahn geschaffen. Damit eine Versteuerung des von der Untergesellschaft erwirtschafteten Ergebnisses gleichwohl bei dem Organträger erfolgen konnte, hat die Rechtsprechung, und zwar in bemerkenswertem Eingeständnis ihrer Inkonsequenz, die organschaftlichen Ergebnisabführungen trotz ihres gesellschaftlichen Charakters wie einen betrieblichen Vorgang behandelt.[3]

---

1) wie das die Ansicht des RFH und des BFH ist

2) so Hoffmann, VfS. II, S. 1143; ähnlich Grieger, StBJB 1962/63, S. 105

3) so ausdrücklich BFH-Urt. I 73/54 U v. 8. März 1955, BStBl. III 1955, S. 187 ff. (189)

b. Kritische Stellungnahmen aus der Literatur

Die in der Fiktion des gesellschaftlichen Vorgangs als betrieblicher Vorgang liegende Rechtsproblematik ist evident und von verschiedenen, durchaus nicht interessegebundenen Seiten in neuerer Zeit bereits hervorgehoben worden. So hat etwa Weißenborn[1)2)] mit Recht darauf hingewiesen, daß die Rechtsgrundlagen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht nicht einwandfrei seien, sondern die Rechtsprechung Aufgaben des Gesetzgebers übernommen und abweichend vom allgemeinen Steuerrecht Grundsätze aufgestellt habe, denen praktisch Gesetzeskraft zukomme. Eine ganz ähnliche Ansicht äußert auch Hoffmann[3)]. Er meint, man werde schwer bestreiten können, daß die Rechtsprechung mit dem Wortlaut und dem Sinn des Gesetzes kaum zu vereinbaren sei. Es tauche hier die nicht ganz einfache Frage auf, ob es dem Richter erlaubt sei, im Rahmen seiner Bindung an das Gesetz (Art.20 Abs.3 GG) in dieser Weise zu verfahren. Endlich hat nunmehr auch Grieger[4)] festgestellt, daß die Rechtsprechung nach der heutigen rechtsstaatlichen Auffassung über die Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechts und die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Ergebnisabführungsvertrag keine steuerliche Wirkung beimessen könnte. Was enthält gegenüber solch schweren Vorwürfen die Rechtsprechung zur Verteidigung?

c. Die eigene Stellungnahme

aa. Die Argumente des Bundesfinanzhofes zur Rechtfertigung der Organschaft

α. "Die Wucht der Tatsachen"

Der Bundesfinanzhof hat, wie bereits angedeutet, anerkannt, daß der Reichsfinanzhof, dessen Rechtsprechung er fortsetze, "vom formalen

1) NJW 1957, S. 1911 f.
2) zweifelnd auch Hartz, Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung, StBJB 1958/59, S. 83
3) VfS. II, S. 1144
4) StBJB 1962/63, S. 106

Recht abgewichen" sei[1]. Dieser habe hier "die sonst geltenden Grundsätze für die Annahme von Gewinnausschüttungen außer Wirksamkeit gesetzt". Der Bundesfinanzhof hält dieses Verfahren jedoch für gerechtfertigt. Der Reichsfinanzhof habe nämlich auf diese Weise "aus wirtschaftlichen Erwägungen" heraus die Möglichkeit gewährt, die mit der Errichtung einer Kapitalgesellschaft nach den gesetzlichen Vorschriften verbundene Doppelbelastung über die Vergünstigung des Schachtelprivilegs des § 9 KStG. hinaus zu beseitigen. Als eigene zusätzliche Begründung zu dem Argument der "wirtschaftlichen Erwägungen" fügt der Bundesfinanzhof hinzu, die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sei insbesondere dort von Bedeutung, wo es sich um ein Organ einer natürlichen Person oder Personengesellschaft handele. Es liege hier ein Sonderfall im Sinne der Entscheidung des Bundesfinanzhofes I 57/52 U[2] vor. Es solle einer Firma dort kein steuerlicher Nachteil erwachsen, wo besondere Verhältnisse sie zwingen, eine Filiale in die Form einer Kapitalgesellschaft zu kleiden. Eine kritische Würdigung der genannten Gründe für das "Außer-Wirksamkeit-Setzen" der sonst geltenden Grundsätze für die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen ergibt folgendes: Tatsächlich hat auch der Reichsfinanzhof seine Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft unter stark wirtschaftspolitischen Aspekten begründet. So hat er wiederholt, zuletzt in seinem Urteil I 216/43 vom 21. März 1944[3], die Erfassung der von der Untergesellschaft erzielten Gewinne bei der Obergesellschaft damit verteidigt, daß die mit der Körperschaftsteuer anderenfalls verbundene doppelte Erfassung der Gewinne zu wirtschaftlich unhaltbaren Ergebnissen führen würde, und auch im Urteil I 15/44 vom 9. Mai 1944[4] von "wirtschaftlich berechtigten Überlegungen" gesprochen. Aber was besagt dies wirklich zur Rechtfertigung der körperschaftsteuerlichen Organschaft? Selbst wenn man unterstellt, die doppelte Erfassung der Gewinne hätte tatsächlich zu wirtschaftlich unhaltbaren Ergebnissen geführt, so muß für die rechtliche Betrachtung doch daran festgehalten werden, daß weder dies noch andere wirtschaftliche Erwägungen noch die vielzitierte "Wucht

1) BFH-Urt. I 73/54 U v. 8. März 1955, BStBl. III 1955, S. 187 ff.(189)
2) v. 8. Sept. 1953, BStBl. III 1953, S. 344 ff. (346)
3) RStBl. 1944, S. 538 f. (538), Nr. 382
4) RStBl. 1944, S. 538 f.

der Tatsachen" alleine ein Abweichen vom Gesetz, von der gesetzlichen Verpflichtung, verdeckte Gewinnausschüttungen als steuerlich unbeachtlich anzusehen, erlauben. Die wirtschaftliche Tragweite einer Rechtsgestaltung mag im Verein mit anderen, und zwar Rechtsgründen für die Entscheidung mitspielen. Ist jedoch auf Grund rechtlicher Erwägungen eine Beseitigung wirtschaftlich für unerwünscht gehaltener Auswirkungen, hier also der doppelten Erfassung der Gewinne, nicht möglich, so war es ausschließlich Sache des Gesetzgebers, der für die doppelte Belastung verantwortlich war, hier Abhilfe zu schaffen. Jede andere Handhabung des Rechts durch die Rechtsprechung wäre nicht Rechtsanwendung, sondern Rechtssetzung, mit anderen Worten ein Eingriff der Rechtsprechung in die verfassungsmäßig geschützte Zuständigkeit des Gesetzgebers. Mit dieser gedanklichen Klarlegung ist indessen nur erst der Grundsatz gewonnen. Offen ist gerade noch die Frage, ob nicht doch aus Rechtsgründen die Beseitigung der steuerlichen Doppelbelastung begründet werden kann.

ß) "Der Sonderfall"

αα) Die Grundsätze des BFH-Urteils I 57/52 U vom 8.9.1953 zum Vorliegen eines Sonderfalles und ihre Würdigung

Als Rechtfertigungsgrund der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Gewinnausschluß kommt zunächst das Argument des Sonderfalles im Sinne der Entscheidung I 57/52 U, auf die sich das Urteil I 73/54 U bezieht, in Betracht. In dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof allerdings bei einem Sonderfall eine freiere Auslegung des Gesetzes im Sinne seiner wirtschaftspolitischen Ziele zugelassen, wenn diese im Gesetz zum Ausdruck kommen. Es sei denkbar, so führt der erkennende Senat aus, daß in einem Sonderfall die formale Anwendung einer Vorschrift zu einem Ergebnis führe, das dem Gesetzeszweck widerspreche, also zu einem Ergebnis, das vom Gesetzgeber nicht gewollt sein könne. Hier müsse Rechtsprechung und Verwaltung der in § 1 Abs. II und III StAnpG.

erteilten Weisung des Gesetzgebers in erhöhtem Maße Beachtung schenken.

Prüft man diese Grundsätze des Urteils, so findet man sie durchaus im Einklang mit dem Gesetz[1]. Sie erlauben es nämlich nur, unter freier und unbefangener Betrachtung der Dinge die reine Wortauslegung zugunsten einer zeitgemäßen Zweck- und Sinnesauslegung zurückzudrängen. Innerhalb dieses Rahmens darf der Auslegende sich auch über den Wortlaut des Gesetzes hinwegsetzen, um damit dem wirklichen Gesetzesbefehl Geltung zu verschaffen. Dagegen ist es auch nach dem Urteil I 57/52 U niemals gestattet, gegen den ausdrücklich erklärten Gesetzesbefehl auszulegen.

ßß. Die Anwendbarkeit der Rechtsprechung zum Vorliegen eines Sonderfalles auf die körperschaftsteuerliche Organschaft

Die Grundsätze des Urteils 57/52 U zu dem Vorliegen eines Sonderfalls können niemals die Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft rechtfertigen. Daß es sich bei ihr nicht um eine freiere Auslegung des Gesetzes im Sinne seiner wirtschaftspolitischen Ziele handelt, hat bereits Weißenborn[2] zutreffend herausgestellt. Wollte man anderer Ansicht sein, so müßte man dem Gesetzgeber unterstellen, dieser könne die Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen der Kapitalgesellschaften, jedenfalls soweit für sie die Voraussetzungen der Organschaft gegeben sind und das Schachtelprivileg des § 9 KStG. nicht Platz greift, gar nicht gewollt haben. In dieser Hinsicht hätte schon der exzeptionelle Charakter des Schachtelprivilegs zu denken geben und die Gewährung weiterer Steuervergünstigungen ausschließen müssen. Die Anerkennung der Gewinnabführungsvereinbarung widerspricht aber auch der geschichtlichen Entwicklung der Körperschaftsteuer und deren gesetzgeberischem Niederschlag. Denn während die Erwerbsgesellschaften, allen voran die Aktiengesellschaft, zunächst nur als Mantel angesehen wurden, unter dem die Gesellschafter ihre Interessen verfolgten und daher kein Platz für ein einer selbständigen Besteuerung unterliegendes Einkommen der Körperschaft vorhanden war, wurden sie später Zug um Zug

1) so im Ergebnis Flume, StBJB 1958/59, S. 289
2) NJW 1957, S. 1912

als ein von den Gesellschaftern getrenntes und gerade auch Eigeneinkommen erzielendes Gebilde angesehen, das selbstverständlich auch einer eigenen Besteuerung unterlag. Gerade der allmähliche Ausbau der Körperschaftsteuer zu einer von der Einkommensteuer verselbständigten Steuerart hat zur doppelten Belastung der Gewinne beigetragen, und der Schlußstein der Entwicklung wurde erst 1924 - 4 Jahre nach dem ersten Körperschaftsteuergesetz - mit dem Fortfall der Steuerfreiheit für Ausschüttungen in Höhe des Normalsatzes von 3 % des Grund- oder Stammkapitals gesetzt. Damit aber auch wirklich das von einer Körperschaft erzielte Ergebnis bei dieser erfaßt würde, wurde, wie bereits dargelegt, das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttungen entwickelt und hernach in § 6 Abs. I S. 2 KStG. gesetzlich verankert. Mit der Verpflichtung, Gewinnminderungen durch gesellschaftliche Ereignisse durch entsprechende Hinzurechnungen körperschaftsteuerlich auszugleichen, war der gesetzgeberische Wille an sich hinreichend klar zum Ausdruck gebracht und die Anerkennung von Organschaftsverträgen mit Ergebnisausschluß unmöglich gemacht. Freilich, der gleichwohl erfolgten andersartigen Entwicklung gegenüber hat die Gesetzgebung nichts unternommen. Daraus kann man aber nicht eine allgemeine Billigung jedenfalls für die heutige Situation folgern. Denn es ist durchaus die Frage, warum, da Schwierigkeiten einer Gesetzesformulierung nicht bestehen, der Gesetzgeber nicht schon längst mit der seit vielen Jahren streitigen Auswirkung der Ergebnisabführung befaßt wurde[1]. Andererseits hat der Gesetzgeber aber auch, indem er es trotz aller Vorstöße abgelehnt hat, die Vergünstigung des Schachtelprivilegs auch auf Personenunternehmen sowie Beteiligungen unter 25 % auszudehnen, eher zu erkennen gegeben, daß er an dem Prinzip der Doppelbelastung festzuhalten gewillt ist, als weitere Ausnahmen hiervon zu gewähren.

Wie Weißenborn[2] weiter bereits grundsätzlich festgestellt hat, handelt es sich bei der Steuerfreiheit von Ausschüttungen, die auf Grund des Organschafsprivilegs von der Doppelbelastung verschont bleiben, auch nicht um eine Frage von untergeordneter Bedeutung. Dies ergibt sich einmal daraus, daß der Kreis der Privilegierten, die ohnehin auf Grund des § 9 KStG. Steuerbefreiung genießen, ausgedehnt wird auf Unternehmungen, denen auf

1) so Grieger, StBJB 1962/63, S. 108
2) NJW 1957, S. 1912

Grund ihrer Rechtsform oder weil sie noch nicht genügend lange die erforderlichen Aktien oder Geschäftsanteile in Höhe von mindestens 25 % besitzen, diese Vergünstigung versagt bleibt, zum anderen daraus, daß das Schachtelprivileg nicht unmittelbar einen steuerlichen Verlustausgleich erlaubt, sondern die ausgeschütteten Gewinne zunächst bei der Untergesellschaft zu versteuern sind. Hiervon abgesehen, handelt es sich auch im übrigen bei der freigebigen Ausweitung von Steuerbefreiungen durch die Rechtsprechung nicht um einen Sonderfall. Zuzugeben ist dem Urteil I 73/54 U nur, daß durch besondere Verhältnisse eine Unternehmensleitung sich gezwungen sehen kann, einen Betrieb in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu kleiden, obwohl dieser grundsätzlich auch als Personalunternehmen oder als unselbständige Filiale eines Einheitsunternehmens hätte organisiert werden können. Zu denken wäre hier etwa an die Organisation ausländischer Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens als Kapitalgesellschaft. Es wäre sicherlich auch wünschenswert, wenn diesen Unternehmungen aus den besonderen Umständen keine Nachteile erwüchsen, zumal hier der Satz von der Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform nur bedingt anwendbar ist. Denn von einer Wahl im Sinne einer freien Entscheidung kann hier nur noch insofern gesprochen werden, als die Alternative oft nur die gänzliche Betriebseinstellung beziehungsweise schon die Unterlassung der Betriebsaufnahme gewesen wäre. Es mögen auch noch andere Fälle denkbar sein, in denen ein Zwang besteht, einen Betrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu organisieren und so die Nachteile der Doppelbelastung in Kauf zu nehmen. Dies kann jedoch zunächst auch dann geschehen, wenn nicht alle Merkmale der Organschaft vorliegen oder gar nicht ein einziges von ihnen vorhanden ist, weshalb mit dieser Begründung die Freistellung von der Doppelbelastung auch hier gefordert werden könnte. Selbst wenn man jedoch bei den beschriebenen Zwangssituationen von einem Sonderfall sprechen wollte, in dem der Gesetzgeber möglicherweise eine Doppelbelastung "im Sinne seiner wirtschaftspolitischen Ziele" nicht gewollt hat, so durften aber nicht, um zu dem gewünschten Ergebnis zu gelangen, so weitreichende Maßnahmen ergriffen werden, wie dies geschehen ist. Statt enge Voraussetzungen, wie es in der Rechtsprechung zu dem Vorliegen eines Sonderfalles nach deren eigenen Grundsätzen impliziert gewesen wäre, aufzustellen, beseitigt die Anerkennung der organschaftlichen Ergebnisabführungen nicht nur die in einem Sonderfall als Mangel empfundene Doppelbelastung, sondern - und das übersieht

das Urteil I 73/54 U - sie begünstigt über den an sich beabsichtigten Erfolg hinaus nunmehr auch Kapitalgesellschaften, die entweder ohne Zwang auch als Personalunternehmen organisiert werden könnten oder aber aus Gründen der Kapitalansammlung oder der Haftungsbeschränkung notwendigerweise ganz allgemein die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft - AG oder GmbH - besitzen müssen und die nach dem Willen des Gesetzgebers auf die Ausnutzung des Schachtelprivilegs beschränkt sein und, falls dieses nicht anwendbar ist, der Doppelbelastung unterliegen sollen. Anderenfalls - und das ist das Ergebnis der Rechtsprechung - zählt jede irgendwie indizierte Einkleidung eines Betriebes in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft schon zu einem die Befreiung von der Doppelbelastung rechtfertigenden Sonderfall. Irgendeine wirtschaftliche Beziehung zwischen den einzelnen Gesellschaften zur Erfüllung des Merkmals der wirtschaftlichen Eingliederung wird sich ja zumeist finden lassen, sei es, daß das Kasinohotel der Repräsentanz eines Stahlwerks oder der Schiffsbau und die Reederei der Verfrachtung von Produkten der betreffenden Unternehmungen dienen, wobei es noch genügt, wenn diese nur teilweise selbst, im übrigen aber von konzernfreien Kunden in Anspruch genommen werden. Das so sehr in den Vordergrund gestellte Argument des Zwanges, ein Unternehmen in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft kleiden zu müssen, verdeckt schließlich auch die für die Großunternehmen viel interessantere Möglichkeit, selbständige Unternehmungen in ihren Konzern zu manövrieren und sich dazu noch mit der Prämie des Steuerprivilegs belohnt zu sehen. In einer voll funktionierenden Wettbewerbsordnung gibt es aber überhaupt keine Zwangslage, Unternehmenserweiterungen gerade durch Erwerb von Aktien oder GmbH-Anteilen an Unternehmen der Konkurrenten, Zulieferer oder Abnehmer vorzunehmen.

Man sieht, die Behandlung der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist kein gutes Beispiel für die rechtsgestaltende Rechtsprechung für einen Sonderfall und dient erst recht nicht einer elastischeren Handhabung des Rechts[1], sondern läßt sich zumindest in dieser Tragweite auch durch die Grundsätze des Urteils I 57/52 U nicht halten[2].

1) so zunächst Hoffmann, FR 1955, S. 441, anders aber in VfS. II, S. 1144

2) so im Ergebnis ohne Begründung auch Bachmayr, BB 1962, S. 892

γ. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und ihr Rangverhältnis zum Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung

Wichtig ist das Urteil des Bundesfinanzhofes I 73/54 U nun nicht nur wegen seiner Ausführungen über die Voraussetzungen eines Sonderfalles, sondern weil es die Rechtfertigung seiner Rechtsprechung aus § 1 Abs. II und III StAnpG., der gesetzlichen Verankerung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, bezieht, also auf einen Grundsatz hinweist, aus dem, wenn auch weniger ausdrücklich von der Rechtsprechung als der Literatur, als eigentlichem Rechtsgrund die Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Behandlung von Ergebnisabführungen abgeleitet wurde und zum Teil noch wird[1]. Soweit überhaupt erkannt wird, daß es sich bei ihr um eine Verletzung des in § 6 Abs. I S. 2 KStG. festgelegten Verbots von verdeckten Gewinnausschüttungen handelt[2], begnügt man sich zumeist mit der Feststellung, die Rechtsprechung habe zwischen § 6 Abs. I S. 2 KStG. und § 1 Abs. II, III StAnpG. gewählt und letzteren vorgezogen[3]. Diese Argumentation wäre dann zu billigen, wenn das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen und der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als zwei gleichrangige gesetzliche Bestimmungen zu behandeln wären, von denen im Kollisionsfalle die des § 1 Abs. II, III StAnpG. den Vorzug verdient hätte, weil sie wirtschaftlichen Erwägungen mehr Rechnung trüge. Das ist aber nicht der Fall. Ohne auf die im einzelnen noch umstrittenen Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise näher eingehen zu wollen und zu müssen, ist nämlich folgendes festzuhalten: Während § 6 Abs. I S. 2 KStG. als zwingendes öffentliches Recht die Verpflichtung aufstellt, verdeckten Gewinnausschüttungen durch entsprechende Hinzurechnungen bei der ausschütten-

1) so z.B. heute noch Holtmeier, Die Organtheorie, S. 80; doch hat auch die Rechtsprechung den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Begründung der körperschaftsteuerlichen Behandlung von Ergebnisabführungen, wenn auch ohne nähere Erläuterungen, erwähnt, z.B. RFH-Gutachten I D 2/31 u. III D 2/32 v. 26.7.32, RFH Bd. 31, S. 297 ff. (299 f.).

2) so etwa Hoffmann, FR 1955, S. 442.

3) Eindeutig als Stütze für die Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft lehnt neuerdings nur Grieger, StBJB 1962/63, S. 99 ff., insbes. S. 105 ff. ab. In diesem Sinne etwa auch R. Böttcher, Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung von Organschaften, S. 37.

den Kapitalgesellschaft die steuerliche Wirkung zu nehmen, ist und bleibt die wirtschaftliche Betrachtungsweise, qualifiziere man sie nun als bloße Interessenjurisprudenz in spezieller Erscheinungsform, d.h. als Anwendung von Methoden der Interessenjurisprudenz[1] oder als eine Methode teleologischer Auslegung, die der Interessenjurisprudenz verwandt ist[2], unbestreitbar nur eine Auslegungsregel, die, wenn auch im Steuerrecht vorherrschend, so doch in allgemeine, auch in anderen Rechtsgebieten geltende Auslegungsgrundsätze einmündet. Sie bedeutet zwar einerseits nichts anderes, als daß die Dinge frei und unbefangen betrachtet werden, wie sie sind, nicht als Versuchsobjekt juristischer Konstruktionskünste, sondern als Erscheinungsform des täglichen Lebens, die für sich selbst sprechen und als Gegebenheiten beurteilt werden sollen[3]. Ihr Ansatzpunkt ist dort zu suchen, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nennt, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meint[4], mit anderen Worten, wo das Steuerrecht bewußt eigene Tatbestände aufstellt. Dagegen ist sie nicht selbst ein Mittel zur Aufstellung eigener steuerlicher Wirtschaftsbegriffe. Diese von manchem als Einschränkung empfundene und gegenüber früheren Auffassungen[5][6] tatsächlich eine solche darstellende Inhaltsbestimmung dient in besonderem Maße der Wahrung und Wiederherstellung der Rechtseinheit und schaltet damit die Möglichkeit aus, aus dem Zwiespalt von Steuer- und Zivilrecht zum volkswirtschaftlichen Nachteil betriebswirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Sie schafft für den Unternehmer darüber hinaus Rechtssicherheit, die, blickt man in die Geschichte des Steuerrechts zurück, ein gar nicht zu überschätzender Vorteil ist. Jedenfalls berechtigt die wirtschaftliche Betrachtungsweise als bloße Auslegungsregel nach heutiger Auffassung nicht dazu, den Gesetzesbefehl allgemein aus Erwägungen, die in der Vorschrift keinen Ausdruck gefunden haben, im Ergebnis in einer abgeänderten Fassung anzuwenden[7]. Sie darf erst recht nicht dazu führen, daß die Rechtsprechung Funk-

1) so Löhlein, StW 1933, Sp. 1359 ff. (bes. 1360)
2) so Gast, Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen, S. 22
3) so Löhlein, StW 1933, Sp. 1365
4) Bühler-Strickrodt, Allgemeines Steuerrecht, S. 158
5) Eine gute Gegenüberstellung der Ansichten über den Charakter, das Wesen und die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von früher und in der Jetztzeit gibt Spitaler, StBJB 1962/63, S. 407 ff.
6) Eine scharfe Zurechtweisung in ihre Schranken erfährt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in diesem Sinne von Steinberg, DStZ A 1958, S. 41 ff. (43)
7) BFH-Urt. I 57/52 U v. 8. Sept. 1953, BStBl. III 1953, S. 344 ff. (346)

tionen des Gesetzgebers übernimmt, die diesem auf Grund der im GG. Art.20 verankerten Gewaltenteilung alleine zustehen. Dies alles ist aber der Fall, wenn entgegen dem deutlich erklärten und insoweit gar nicht mehr auszulegenden Willen des Gesetzgebers für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Ergebnisses einer Erwerbsgesellschaft ein erklärtermaßen gesellschaftlicher Vorgang als betrieblicher behandelt, die körperschaftsteuerlichen Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen nicht angewendet und dadurch in einem auch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu dem Vorliegen eines Sonderfalles nicht gerechtfertigten Maße die vom Gesetzgeber gewollte Doppelbesteuerung demontiert werden. Dieser Verfahrensweise den Charakter eines Kompromisses zuzuschreiben, der sowohl der dem Begriff (sc. Körperschaft) verhafteten Steuerpflicht wie den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten zu ihrem Recht verhelfe[1], dürfte doch wohl unzutreffend sein. Es handelt sich eben um alles andere als um einen echten Kompromiß, sondern um einen Trick, eine Fiktion, um zu einem - und auch das muß nochmals betont werden: nur scheinbar - wünschenswerten Ergebnis zu kommen. Denn dem Begriff der Körperschaft wird gerade nicht in seiner letzten Konsequenz, dem § 6 KStG., Rechnung getragen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hätte zur Begründung der Rechtsprechung zu organschaftlichen Ergebnisabführungen überhaupt nur dann herangezogen werden dürfen, wenn § 6 Abs.I S.2 KStG. nicht bestanden hätte. Es hätte dann allerdings auch schwerlich eines Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschlußvereinbarung[2] bedurft. Die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Rechtsform der Körperschaft hätte mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten der Anknüpfung an einen zu entwickelnden steuerlichen Wirtschaftsbegriff abgewandelt werden können, bei dem im wesentlichen wie auch für den Bereich der Umsatz- und Gewerbesteuer die wirtschaftliche Selbständigkeit die Entscheidung über die Körperschaftsteuerpflicht gefällt hätte[3]. Danach hätte der Gewinn einer Organgesellschaft ohne Rücksicht auf seine zivilrechtliche Zugehörigkeit dem Steuersubjekt, das heißt dem Organträger, für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens zugeordnet werden können, dem es auf Grund wirt-

1) so aber Birkholz, StBJB 1962/63, S. 248

2) wie Flume für diese Frage hätte zugegeben werden müssen, DB 1956, S. 457

3) soweit man nicht wegen unzulässigen Durchgriffs auf Tatbestände im Kreis oder in der Person der Gesellschafter Bedenken haben müßte.

schaftlicher Betrachtungsweise zugestanden hätte Da, wie dargelegt, der Gesetzgeber jedoch im Bereich der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung die wirtschaftliche Betrachtungsweise jedenfalls in der obigen Ausgestaltung unmißverständlich verbannt hat, ist ihre gleichwohl erfolgende Anwendung gesetzwidrig. Sie kann weder in ihrer speziellen Erscheinung als Sonderfall noch in allgemeiner Anwendung die körperschaftsteuerliche Anerkennung organschaftlicher Ergebnisabführungen rechtfertigen.

bb. Die Behauptung der gewohnheitsrechtlichen Geltung der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisausschlußvereinbarung

Diese Erkenntnis hat sich in jüngerer Zeit Anhänger verschafft und hat, insbesondere unter dem Eindruck des Urteils des Bundesverfassungsgerichts 1 BvR 854/58 v. 24. Jan. 1962[1], unter anderem auch zu dem berühmten "Brief aus München" des Bundesfinanzhofes[2] geführt. Wenngleich die Verfechter der körperschaftsteuerlichen Anerkennung von Organschaftsverträgen mit Ergebnisausschlußvereinbarungen die Unhaltbarkeit ihrer Ansicht zumeist nicht zugegeben haben, so haben sie sich doch beeilt, einer Änderung der Rechtsprechung durch eine Fülle von Argumenten die Berechtigung abzusprechen. Sehr eigenartig mutet es an, wenn beispielsweise Bachmayr[3] nunmehr ausführt, die Abweichungen von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes beruhten im wesentlichen auf wirtschaftspolitischen Erwägungen, die bei einem Gericht immer Bedenken begegnen müßten. Die Rechtsproblematik der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist ja zu evident, als daß der Bundesfinanzhof für eine Änderung seiner Rechtsprechung zu wirtschaftspolitischen Erwägungen Zuflucht suchen müßte. Hiervon abgesehen, ist die zitierte Äußerung für die Argumentationsweise interessierter Kreise bezeichnend, insofern sie wirtschaftspolitische Erwägungen dem höchsten Gericht nur zubilligen, wenn sie zu ihren Gunsten ausfallen, und das heißt in con-

1) BStBl. I 1962, S. 500 ff., (bes. 501 a.E. u. 502)
2) Schreiben des I. Senates v. 4. April 1962 an den BdF, abgedr. in BB 1962, S. 438 f.
3) BB 1962, S. 891 ff. (892)

creto: bei der Anerkennung der Organschaft mit Ergebnisausschluß durch den Reichsfinanzhof, bei der Wahrung überragender Belange der Volkswirtschaft sie jedoch versagen, sollen dadurch steuerliche Privilegien beseitigt werden. Auf die Neuauflage des Versuchs durch den gleichen Verfasser, dem gesellschaftlichen Vorgang der Gewinnabführung doch den Charakter eines betrieblichen zu geben[1], braucht an dieser Stelle nicht nochmals eingegangen zu werden. Seine gesamte Argumentation unterläßt es, auf die entscheidenden Bedenken aus § 6 KStG. einzugehen, und ist deshalb unbrauchbar. Bemerkenswert und richtig ist lediglich sein Hinweis, daß mit der Absage an die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Körperschaftsteuerrecht eine Beschränkung der Anerkennung der zivilrechtlichen Vereinbarung auf Eingliederungstatbestände nicht länger konsequent ist[2]. Desgleichen kann dem Argument von der angeblichen wirtschaftlichen Nützlichkeit, ohne daß Rechtsgründe zur Stützung herbeigeführt würden, ebenso keine weitere Beachtung geschenkt werden wie der angeblichen Notwendigkeit der Beachtung der zivilrechtlichen Gestaltung[3]. Eine Würdigung verdient indessen die Ansicht, die körperschaftsteuerliche Anerkennung der Ergebnisabführungen beruhe auf Gewohnheitsrecht.

Man wird in dieser Hinsicht Hopfenmüller[4] zunächst unbedenklich zustimmen können, wenn er die Ansicht vertritt, für die Bildung von Gewohnheitsrecht im Steuerrecht gebe es keine Abweichung von den übrigen Rechtsgebieten. Allerdings kann nur die Bildung von Gewohnheitsrecht zugunsten des Steuerpflichtigen in Frage kommen. Denn wie bei jedem hoheitlichen Eingriff, so muß auch für die Steuerverwaltung und -rechtsprechung wegen des Gebots der Rechtssicherheit und -klarheit der Satz gelten, daß die Auferlegung neuer Pflichten nur durch oder auf Grund von Gesetzesrecht erfolgen kann[5], dies jedenfalls nicht contra legem[6].

1) a.a.O., S. 891
2) a.a.O., S. 892 f.
3) so z.B. Spitaler, StBJB. 1962/63, S. 431 f.
4) StBJB 1961/62, S. 237 ff. (249 ff.)
5) so z.B. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 1. Band, S. 104 f.; Grieger, StBJB. 1962/63, S. 107; Hollatz, AG 1962, S. 290 ff. (293 a.E. u. 294); zust. wohl auch Hopfenmüller, BB 1963, S. 105
6) Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 104 f.

Zwar bringt, weshalb die organschaftlichen Ergebnisabführungen überhaupt anerkannt worden sind, das behauptete Gewohnheitsrecht in der Regel ganz erhebliche Steuererleichterungen mit sich. Immerhin ist auch der entgegengesetzte Fall denkbar[1]. Hier entgegenhalten zu wollen, die steuerliche Mehrbelastung sei ja in den Willen der Beteiligten gestellt insofern, als im Gegensatz zur umsatz- und gewerbesteuerlichen Organschaft die Beachtlichkeit der körperschaftsteuerlichen Organschaft von dem Abschluß eines Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschlußklausel abhänge[2], dürfte jedenfalls in den Fällen unzutreffend sein, in denen nicht hauptsächlich aus steuerlichen Gründen der Organschaftsvertrag abgeschlossen wurde[3]. Keinesfalls kann man der Ansicht folgen, dadurch werde das Merkmal einer Steuerbelastung nicht erfüllt, was mit der Bestimmung des § 7 a EStG. zu begründen versucht wird[4]. Zunächst ist diese Vorschrift zweifelsfrei aus rein steuerlichen Gründen gewährt worden und hat darüber hinausgehend keine andere betriebswirtschaftliche Bedeutung. Die Wahl dieser Abschreibungsart stand dem Steuerpflichtigen offen, wenn er sie aus steuerlichen Gründen für zweckmäßig hielt. Der anderweitige betriebswirtschaftliche Effekt konnte aber auch durch eine beliebige andere Bilanzierung wie etwa durch Rücklagenbildung erreicht werden. Unterstellt man mit der Praxis gewisse, auch nicht anderweit erreichbare betriebswirtschaftliche Vorteile der Organschaft mit Ergebnisausschluß, so ist offenbar, daß der Vergleich mit der Vorschrift des § 7a EStG. schief ist. Hiervon abgesehen steht es dem Gesetzgeber selbstverständlich frei, mit Steuervergünstigungen in gewissen Fällen auch Nachteile zu verbinden, während für das Gewohnheitsrecht aus den erwähnten Gründen nicht das gleiche gelten muß. Ob tatsächlich in dem verbleibenden Rahmen Gewohnheitsrecht sich gebildet hat, ist eine recht schwierig zu beantwortende Frage. Es ist zunächst sehr streitig, ob bei rechtsirriger Verwaltungspraxis Gewohnheitsrecht überhaupt entstehen kann[5]. Hiervon abgesehen darf mit seiner Annahme angesichts der Folge, daß

---

1) das verkennt Hollatz, AG 1962, S. 295
2) so etwa Hollatz, a.a.O.
3) Grieger, StBJB. 1962/63, S. 107
4) so Hopfenmüller, BB 1963, S. 105 f.
5) Hiergegen etwa pr. OVG-Urt. v. 7. Jan. 1891, Bd.20, S. 175 ff. (184 f.); pr. OVG-Urt. IV C 68/20 v. 21. April 1921, Bd.76, S. 378 ff. (381 ff.); Forsthoff, Allgemeines Verwaltungsrecht I, S.135

eine Änderung lediglich durch Gesetz möglich wäre, auch wenn sein Inhalt als ursprünglich ungesetzlich und wirtschaftlich unerwünscht erkannt wurde, auch nicht weitherzig verfahren werden. Eine - zweifellos bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft vorhandene - ständige Rechtsprechung schafft - ungeachtet ihrer Bindungswirkung[1] - jedenfalls allein noch kein Gewohnheitsrecht[2]. Es ist vielmehr mit Grieger[3] davon auszugehen, daß ein den Richter bindendes Gewohnheitsrecht nur dann die Grundlage von Entscheidungen bilden kann, wenn sein Inhalt und sein Umfang aus der bisherigen langjährigen Rechtsprechung eindeutig erkennbar sind und eine feste Rechtsgrundlage für die Fortentwicklung des Rechtsinstituts und für die Lösung aufgetretener Zweifelsfragen geschaffen worden ist. Und hier ist nicht nur zweifelhaft, ob dem Organträger ein Einkommensteil, der Steuerbilanzgewinn oder der steuerbare Gewinn des Organs zugerechnet wird und welche Voraussetzungen, unter denen dem Ergebnisabführungsvertrag steuerliche Bedeutung beigemessen wird, erforderlich sind[4], sondern, wie noch zu zeigen sein wird, auch, ob es sich um eine steuerliche Erfassung eines Teils des Einkommens des Organs beim Organträger handelt oder nicht vielmehr originäres Eigeneinkommen des Organträgers versteuert wird. Diese Probleme sind nicht nur bis heute ungeklärt, sondern die Rechtsprechung hat selbst in ihrer Begründung der körperschaftsteuerlichen Organschaft stark geschwankt. Es ist bereits von Holtmeier[5] darauf verwiesen worden, daß der Reichsfinanzhof ursprünglich auch für die Körperschaftsteuer davon ausging, daß die Erträgnisse der Organuntergesellschaft auch ohne Vorliegen einer Ergebnisausschlußvereinbarung dem Organträger zuzurechnen seien[6]. Die endgültige Abwendung von der lediglich auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhenden Zurechnung erfolgte erst in den Gutachten I D 2/31 und III D 2/32[7]. Von da an wurde die Vereinbarung eines Ergebnisausschlußver-

---

1) Hierzu z.B. Hessdörfer, BB 1959, S. 1257 f. (1258); Müller, StuW 1961, Sp. 683 ff. (686)
2) Larenz, NJW 1951, S. 497 ff. (497)
3) StBJB. 1962/63, S. 107
4) Grieger, a.a.O., S. 108
5) Die Organtheorie, S. 76 f.
6) so z.B. RFH-Urt. I A 10/22 v. 31. März 1922, RFH Bd. 9, S. 167 ff. (171); RFH-Urt. I A 395/27 S. v. 13. März 1928, RStBl. 1929, S. 521
7) v. 26. Juli 1932, RFH Bd. 31, S. 297 ff. (S. 299 f.)

trages, zumindest aber eine Anweisung der Organgesellschaft zur Gewinnabführung verlangt. Eine erneute Änderung der Frage, wann die körperschaftsteuerliche Organschaft anzuerkennen sei, erfolgte durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes[1], der nunmehr ausdrücklich den Abschluß einer besonderen Ergebnisausschlußvereinbarung als Bedingung der steuerlichen Anerkennung der Gewinnabführungen macht. Diesem Wechsel in den Voraussetzungen entspricht ein jeweiliger Wandel in den Anschauungen der Organschaft überhaupt. War zunächst lediglich der sogenannte wirtschaftliche Tatbestand das Ausschlaggebende, so wurde er bald dahin modifiziert, daß zu ihm der Wille der Beteiligten hinzutreten mußte. Der Bundesfinanzhof stellt demgegenüber einwandfrei auf die zivilrechtliche Vereinbarung, auf die Ordnungsstruktur des Zivilrechts, ab. Von einer ständigen gleichförmigen Übung als Voraussetzung des Gewohnheitsrechts kann beim besten Willen nicht gesprochen werden[2], und daß die Rechtsprechung nach allen Richtungen hin überzeugend war, kann man meines Erachtens auch vor der Erkenntnis der mangelnden Rechtsgrundlage der körperschaftsteuerlichen Organschaft ebenso wenig mit gutem Gewissen behaupten wie man "eine hinreichende, ja sichere Basis" für die weitere Rechtsprechung auf diesem Gebiet feststellen kann[3]. Daran ändert auch der Hinweis nichts, auch geschriebenes Recht sei - zugegebenermaßen manchmal sehr - auslegungsbedürftig[4]; denn offen sind nicht nur Auslegungsfragen im Detail, sondern die gesamte Rechtsgrundlage der Organschaft mit Ergebnisausschluß ist zweifelhaft und umstritten. Angesichts dieser systematischen wie praktischen Unklarheiten besagt die Zustimmung, die die Organtheorie durch die "Wirtschaft in der Organisation ihrer Unternehmenszusammenschlüsse in ihrer konzernrechtlichen Orientierung" - in ständig wechselnder Gestalt - erfahren hat, nichts für die tatsächliche Bildung von Gewohnheits-

1) so z.B. BFH-Urt. I 73/54 U v. 8. März 1955, BStBl. III 1955, S. 187 ff. (188 f.)

2) Das hat nunmehr auch das Urteil des BFH v. 4. März 1965 - I 249/61 S-, BStBl. III 1965, S. 329 (331) eingeräumt.

3) so aber Spitaler, StBJB. 1962/63, S. 433 f.

4) so Hopfenmüller, BB 1963, S. 106

recht[1]. Eine ständige steuerliche Anerkennung des Organschaftsverhältnisses als wirtschaftlicher Tatbestand und der rechtswirksam vereinbarten Ergebnisabführung als betrieblicher Vorgang als Gegenstand eines Gewohnheitsrechtes kann somit nicht festgestellt werden[2]. Bezeichnenderweise hat auch das jüngst ergangene Urteil des Bundesfinanzhofes I 249/61 S[3] von Gewohnheitsrecht nicht gesprochen. Es hat sich zwar - "im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung" - daran gehindert gesehen, der körperschaftsteuerlichen Organschaft die Anerkennung zu versagen, gleichzeitig aber erneut seine Zweifel für die Fortgeltung "für eine unbeschränkte Zukunft" angemeldet. "Das Steuerrecht ist Eingriffsrecht und erfordert klare Rechtssätze, zumal dem Problem auch wesentliche Bedeutung für die Wirtschaftspolitik zukommt." Nun wird man angesichts der insgesamt zwiespältigen Ausführungen des Urteils, wie sogar Befürworter der Organschaft kritisieren[4], meinen dürfen, wenn der Senat glaube, ohne gesetzliche Festlegung der Organschaft eine den Geboten der Rechtssicherheit entsprechende Regelung nicht fortführen zu können, so sei das Grund genug gewesen, die weitere Anerkennung der Organschaft abzulehnen. Es wäre jedenfalls sehr gut möglich und von der Ansicht des Bundesfinanzhofes aus auch wohl erforderlich gewesen, aus den rechtsstaatlichen Bedenken gegen die Organschaft und der Tatsache, daß auch Gewohnheitsrecht sich nicht gebildet hat, die gänzliche Ablehnung zu folgern. Man wird aber dem Bundesfinanzhof zugute halten müssen, daß er sich durch die bereits angezogene Bindungswirkung seiner Rechtsprechung - d.h. doch wohl "im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung" - an einer Änderung gehindert gesehen und damit dem Gesetzgeber expressis verbis eine angemessene Zeit zur Regelung belassen hat. Das ändert indessen alles nichts an der Tatsache, daß die Rechtsgrundlagen der körperschaftsteuerlichen Organschaft fehlen. Auch ein Vergleich mit anderen Situationen, in denen normähnliche Grundsätze der Gerichtsbarkeit ein fehlendes Gesetz ersetzt

1) so aber Hopfenmüller, StBJB. 1961/62, S. 252 u. BB 1963, S. 105

2) Zu diesem Ergebnis kommt außer Grieger auch Hoffmann, FR 1958, S. 484; auch Flume, StBJB. 1958/59, S. 283 ff. (293) hält die Organtheorie nicht zu Gewohnheitsrecht verfestigt und die Ansicht des BFH nicht mit dem Steuerrecht vereinbar (S. 295); a.M. aber z.B. Hollatz, AG 1962, S. 296

3) v. 4. März 1965, BStBl. III 1965, S. 329 ff. (331)

4) so Thiel, BB 1965, S. 743 ff. (743)

haben, kann da nicht weiterhelfen und m.E. erst recht nicht die Erwartung rechtfertigen, daß das Bundesverfassungsgericht die Bedenken gegen die Praktizierung normähnlicher Grundsätze der Rechtsprechung dämpft und sie jedenfalls auf diesem Gebiet nicht geltend macht[1] - sollte es demnächst einmal zu einer Vorlage kommen. Es handelt sich eben nicht nur darum, wie Thiel meint, daß das unvollkommene Gesetz stets der klarstellenden Interpretation durch den Richter bedürfe. Die zu ganz derselben Begründung von Spitaler[2] angeführten Beispiele des Gleichberechtigungsrechts zwischen Mann und Frau in der Zeit vom 1.4.53 bis zum 1.7.58, des Wegfalls oder Fehlens der Geschäftsgrundlage, im Bereich der culpa in contrahendo, der positiven Vertragsverletzung usw. haben nämlich eines gemeinsam, daß durch sie tatsächlich Gesetzeslücken ausgefüllt worden sind. In diesem Rahmen war die Rechtsfortbildung durch die Rechtsprechung sicher auch legitim. Um die Ausfüllung eines "Gesetzesvakuums" handelt es sich indessen bei der Behandlung der körperschaftsteuerlichen Organschaft nicht. Es "fehlt" weder ein Gesetz noch ist dieses "unvollkommen". Das Prinzip der Doppelbelastung, unterstrichen noch durch § 6 Abs.1 S.2 KStG., war von dem Gesetzgeber wenigstens ursprünglich gewollt. Können zugegebenermaßen Ausfüllung von Gesetzeslücken und Abänderung von bestehendem Gesetzesrecht sehr nahe beisammen liegen, so kann die "Außerachtlassung" des maßgebenden Verbotes von verdeckten Gewinnausschüttungen im Falle organschaftlicher Ergebnisabführungen doch nicht als Akt der Ausfüllung einer Gesetzeslücke verstanden werden.

2. Die Ansicht Flumes von dem originären Einkommen des Organträgers und das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung

a. Darstellung

Dem ins Wanken geratenen Institut der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisabführung sind schon bald nach dem Einsetzen der Diskussion

1) so Spitaler, StBJB. 1962/63, S. 434
2) StBJB. 1962/63, S. 434

über seine Rechtsgrundlagen Hilfeversuche auch von Flume zuteil geworden, die jetzt wieder von Thiel[1] hervorgehoben werden. Die Ansicht Flumes weicht von den übrigen insofern ab, als sie von einer anderen Rechtskonstruktion der Organschaft ausgeht. Auch Flume hält zunächst ganz offensichtlich die "ausnahmsweise" Behandlung eines gesellschaftlichen Vorgangs als ein betriebliches Ereignis für nicht gesetzestreu:

> "weil der BFH dem Begriff (sc. wirtschaftliche Betrachtungsweise) keinen Inhalt gibt, ist er in seiner Argumentation ohne Bedeutung. In Wahrheit statuiert der BFH nur, daß der Ergebnisabführungsvertrag auf gesellschaftlicher Grundlage beruhe und als betrieblicher Vorgang zu behandeln sei, ohne diese Behauptung aus wirtschaftlicher Betrachtung zu rechtfertigen, wenn er auch dieses Stichwort als Begründung anführt. Es ist wohl ersichtlich, daß eine derartige Verwendung des Begriffes "wirtschaftliche Betrachtungsweise" in seiner Argumentation wertlos und methodisch unzulässig ist"[2].

Statt den Weg über eine Fiktion zu gehen, vermeint Flume auf einem viel direkteren Weg zur steuerlichen Anerkennung der Organschaft mit Ergebnisabführung zu gelangen, der, wenn er zu billigen wäre, jedenfalls den Vorzug der Konsequenz für sich hätte. Er will nämlich die organschaftliche Ergebnisabführungsvereinbarung als das behandeln, was sie ist, nämlich als gesellschaftsrechtlichen Vorgang[3]. Der Organschaftsvertrag sei ganz und gar gesellschaftsrechtlicher Natur; er sei ein Statusvertrag. Nur weil das so sei, sei überhaupt die Anerkennung der Organschaft im Rahmen der Steuerrechtsordnung gerechtfertigt. Nur weil die Organgesellschaft durch die Erfüllung des Organschaftstatbestandes, der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung und durch den dies rechtlich verankernden Organschaftsvertrag ihren Status als materiell selbständige Kapitalgesellschaft trotz Beibehaltung der Qualität als juristische Person aufgibt, nur deshalb könne das aus ihrer Tätigkeit anfallende Ergebnis als unmittelbares Einkommen des Organträgers angesehen werden. Diese Ansicht verwirkliche nicht die Filialtheorie, da auch sie nicht "per se" der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht rechtliche Folgen zuschreibe, sondern der Abschluß einer Gewinn- und Verlustvereinbarung hinzutreten müsse.

1) BB 1965, S. 743 ff. (743)
2) StBJB. 1958/59, S. 288
3) Hierzu StBJB. 1958/59, S. 296; DB 1956, S. 455 f.

b. Die Zuordnung des von der Organgesellschaft erwirtschafteten Ergebnisses

aa. Die Kritik der Ansicht von dem originären Eigeneinkommen der Organgesellschaft

Die Behauptung Flumes von dem Entstehen des von der Organgesellschaft erwirtschafteten Ergebnisses als originäres Eigeneinkommen beim Organträger zwingt, die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu überprüfen. Zugestandenermaßen läßt sich - von den übrigen Rechtsfragen abgesehen - Entscheidendes schon gegen die Rechtskonstruktion der abgeführten Gewinne als Eigeneinkommen des Organträgers vorbringen. Der Bundesfinanzhof fordert einerseits den Abschluß eines Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschluß-Vereinbarung, um im selben Augenblick einen von den Parteien gar nicht gewollten Vertragsinhalt zu unterstellen. Bereits die in der Praxis übliche Passivierung der abzuführenden "Gewinne" ergibt, daß nach dem Willen der Parteien die Organgesellschaft mit Inkrafttreten des Organschaftsvertrages keine eigenen Gewinne mehr erzielen soll[1]. Dieser Wille kommt auch im Vertragstext des Organschaftsvertrages selbst deutlich zum Ausdruck. Organschaftsverträge werden sehr oft eine Klausel enthalten, wonach die Organgesellschaft von einem bestimmten Zeitpunkt an auf Rechnung des Organträgers, wenn auch im eigenen Namen, tätig zu werden habe. Handeln auf fremde Rechnung bedeutet aber, daß der auf fremde Rechnung Handelnde die Ergebnisse seiner Tätigkeit - unbeschadet der unmittelbaren juristischen Zuordnung - auf Grund schuldrechtlicher Verpflichtung abzuführen hat. Einer eigens diese Verpflichtung enthaltende Vertragsbestimmung bedarf es daher nicht.[2] Findet sich dennoch eine solche, so hat sie jedenfalls nur deklaratorischen Charakter. Aber auch soweit nicht ausdrücklich eine Abrede darüber getroffen ist, daß die Organgesellschaft auf Rechnung des Organträgers handeln solle, so ergibt sich die Verpflichtung hierzu aus anderen Gründen. So wird im Vertrag etwa da auf Bezug genommen, daß die Voraussetzungen der Organschaft gegeben seien oder daß die Organgesellschaft finanziell, wirt-

1) so mit Recht Erlinghagen, a.a.O., S. 128

2) Sie ist deshalb in den Vertragsbeispielen VII und VIII b der Anlage B bei Erlinghagen, Der Organschaftsvertrag, S. 171 auch nicht aufgenommen.

schaftlich und organisatorisch dem Organträger eingegliedert sei und "daher" die Organgesellschaft ihre "Gewinne" abzuführen habe. Sieht man für den Tatbestand der Organschaft das Handeln auf fremde Rechnung gar als begriffswesentlich an, so ist auch für diese Vereinbarung offenkundig, daß daraus die Verpflichtung zu Ergebnisabführungen folgt. Hält man neben den Voraussetzungen der Organschaft noch eine selbständige Klausel zur Begründung einer Ergebnisabführungsverpflichtung für notwendig, so ist jedenfalls mit deren Hinzutreten wohl kaum an dem Tatbestand des Handelns für fremde Rechnung zu zweifeln[1]. In jedem Falle sind die von der Organgesellschaft erzielten Geschäftsergebnisse also nicht ihre eigenen in dem Sinne, daß sie sie behalten dürfte. Mögen sie zunächst als im eigenen Namen erwirtschaftete auch der Organgesellschaft zugeordnet sein, so müssen sie doch auf Grund schuldrechtlicher Verpflichtung - und zwar bei Jahresabschluß - abgeliefert werden.

Der klargelegte Vertragsinhalt beruht auch nicht auf einer "unvernünftigen Konstruktion". Unabhängig von der Frage einer Spezialität des § 256 AktG. 1937 und der nunmehr ausdrücklich ausgesprochenen Anerkennung durch §§ 291 ff. AktG. 1965 liegt schon zivilrechtlich in der Vereinbarung des Handelns auf fremde Rechnung kein Verstoß gegen das auch im Gesellschaftsrecht im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vermögensbindung - §§ 52, 54 AktG. 1937, § 57 AktG. 1965 - vorhandene Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung vor. Der Ansicht Ballerstedts[2], daß man mit der Verpflichtung einer Gesellschaft, auf Rechnung eines Aktionärs zu arbeiten, die Mehrzahl der verdeckten Gewinnausschüttungen rechtfertigen könne, ist weder in der Begründung noch im Ergebnis zuzustimmen. Freilich wäre es unzulässig, einen Vertrag über verbilligte Sach- oder Dienstleistungen an einen Aktionär als Auftrag anzusehen, der die Gesellschaft verpflichtet, im Fremdinteresse des Aktionärs tätig zu werden und ihm das aus der Geschäftsführung Erlangte gegen bloßen Ersatz der Aufwendungen herauszugeben, ohne daß ein Auftragsvertrag abgeschlossen wäre. Ist ein solcher aber ernstlich und nicht nur als Scheinvertrag beabsichtigt, so kann man ihn nicht umgekehrt schon deswegen für unzulässig halten, weil die Gewährung einer Leistung der

1) so richtig Erlinghagen, a.a.O., S. 128 f.
2) DB 1956, S. 837

Gesellschaft an den Aktionär - als der dem Auftrag zugrunde liegende Zweck - mit einer anderen Vertragstype verfolgt, eine verdeckte Gewinnausschüttung wäre. §§ 52, 54 AktG. 1937 und § 57 AktG. 1965 schränken zwar die Vertragsfreiheit insofern ein, als nicht als Reingewinn ausgewiesene Vermögensteile der Gesellschaft nicht, auch nicht durch Vertrag, ausgeschüttet werden dürfen. Sie verbieten aber nicht den Abschluß von Verträgen, bei deren Erfüllung - Herausgabe der Ergebnisse von einzelnen oder allen Geschäften des Unternehmens - es gar nicht erst zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt, weil die Ergebnisse nicht "Einkommen" der Gesellschaft sind. Das ist der Unterschied zu reinen Gewinnabführungsverträgen, die - insbesondere ohne die Voraussetzungen der Organschaft im übrigen - das für eigene Rechnung erzielte Ergebnis einer Gesellschaft teilweise oder ganz ohne vorherigen Ausweis als Reingewinn einem Aktionär zuwenden wollen. Für das Körperschaftsteuerrecht - jedenfalls in seiner Auslegung durch den Bundesfinanzhof - ist zwar die Organgesellschaft im Verhältnis zu ihren Aktionären als eine Gesellschaft behandelt worden, die die Gewinne, die aus ihrer Tätigkeit entstehen, auch zwingend selbst macht[1]. Diese Rechtsprechung verstößt aber klar gegen den von ihr selbst oft und gerade in neuer Zeit wieder betonten Satz von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts. Sie entsprach vielleicht dem historischen Vorbild der Aktiengesellschaft, aber sie laßt die wirtschaftliche Entwicklung außer Acht und versagt dem Grundsatz der Vertragsfreiheit die Anerkennung. Betroffen sind - konsequent durchgeführt - nicht nur Organschaftsverträge, sondern auch jede Art von Betriebsführungsverträgen und endlich auch Verträge, nach denen nur einzelne Geschäfte auf Rechnung eines Aktionärs abgeschlossen und ausgeführt werden sollen und für die berechtigte wirtschaftliche Bedürfnisse bestehen. Der - der Sorge um Steuerausfälle entsprungene, aber, wie sogleich noch zu beweisen, gar nicht triftige - Satz der - steuerlich - zwingenden eigengewinnbestimmten Tätigkeit sollte einer freiheitlicheren Betrachtung weichen. Für Einzelfälle läßt sich mit dem Mißbrauchstatbestand helfen, dessen generelle Anwendung auf Organschaften u.a. nach deren ausdrücklichen Anerkennung durch das Aktiengesetz 1965 jedoch ausscheidet. Im übrigen sollte auch für das Steuerrecht die zivilrechtliche Gestaltung der Ausgangspunkt seiner Folgerungen sein.

---

1) In diesem Sinne bereits RFH-Urt. I A 641/29 v. 18. Sept. 1930, RStBl. 1930, S. 714 ff. (716)

bb. Die Kritik der Ansicht Flumes

α. Die Vorverlagerung des Problems

Sind danach die abgeführten Gewinn schon vertraglich tatsächlich kein Eigeneinkommen der Untergesellschaft, sondern originäres Eigeneinkommen des Oberunternehmens, so scheiden sie allerdings als verdeckte Gewinnausschüttungen aus. Das deckt sich mit der Ansicht Flumes. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, bleibt, da sie die Anwendung der Einheitstheorie - das heißt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise - ablehnt, auch ihr nur der Rückgriff auf die zivilrechtliche Vereinbarung. Allerdings knüpft sie die Begründung des originären Einkommens des Organträgers doch wieder an die "Aufgabe des Status der Organgesellschaft als materiell selbständige Gesellschaft" infolge der Erfüllung des Organschaftstatbestandes an. Der "dies rechtlich verankernde Organschaftsvertrag" und die hinzutretende Gewinnabrede sind insofern nur - tatbestandsmäßig unselbständige - Anhängsel. Die Verbindung - für sich zu berücksichtigen abgelehnter - wirtschaftlicher Sachverhalte mit unselbständigen, letztlich doch entscheidenden rechtsgeschäftlichen Abreden stellt nun aber - wie überhaupt jede Ansicht, die eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung fordert - die Beschränkung der Anerkennung auf die organschaftliche Ergebnisausschlußvereinbarung in Frage. Auf das Gesellschaftsrecht kann man sich nicht berufen, weil diesem die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Sachverhaltes alleine fremd ist und im übrigen Organschaftsverträge auch ohne die steuerlichen Voraussetzungen gesellschaftsrechtlich zulässig sind. Nimmt man es aber mit der Maßgeblichkeit des Zivilrechts ernst, so ist die Versagung der Anerkennung von Organschaftsverträgen mit Ergebnisausschlußvereinbarungen ohne die speziellen, steuerlich erforderlichen Voraussetzungen tatsächlich eine Durchbrechung des Zivilrechts an einer entscheidenden Stelle[1].

Wie dem auch sei, mit der Fremdbezogenheit der von der Organgesellschaft erwirtschafteten Ergebnisse ist das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung jedoch nicht eliminiert. So bestechend das Argument des originären Einkommens des Organträgers auf den ersten Blick erscheint, so fragt es sich doch, ob nicht auch hiermit wesentliche Grundsätze des

1) so richtig Bachmayr, BB 1962, S. 893

Körperschaftsteuerrechts außer acht bleiben. Statt in den abgeführten Gewinnen kann nämlich schon in der "Aufgabe des Eigenlebens" infolge Organvertrages mit dem resultierenden Weisungsrecht und dem Handeln für fremde Rechnung der eigentliche Ertrag der Beteiligung[1] zu sehen sein. Und zwar liegt in dem Abschluß eines unentgeltlichen Organschaftsvertrages ein gesellschaftsrechtlicher Verzicht. Daß die Vereinbarung eines Entgeltes für die Tätigkeit der Organgesellschaft möglich ist, ist unbestritten und auch von der Steuerrechtsprechung anerkannt worden, ohne daß deswegen im übrigen die Organeigenschaft verlorenging[2]. Die Frage ist nur, ob auch ohne eine besondere Vereinbarung ein solcher Anspruch besteht, ob als "Verzinsung des Gesellschaftskapitals"[3] oder aus einem anderen Rechtsgrund.

Ausgehend von der Tatsache, daß die Organschaft den Tatbestand des Handelns auf fremde Rechnung verwirklicht, drängt sich die Parallele zu einem Auftragsvertrag auf, demzufolge eine Kapitalgesellschaft sich verpflichtet, ein bestimmtes Rechtsgeschäft für Rechnung eines anderen zu tätigen. Ein Anspruch auf Vergütung besteht dafür nicht. Der Auftragsvertrag ist ja als unentgeltlicher Vertrag gekennzeichnet, § 662 BGB. Dennoch kann der Beauftragte gegen den Auftraggeber Vermögensansprüche haben, und zwar kommen Ansprüche auf Ersatz von Aufwendungen in Frage, § 670 BGB. Unter den Begriff der Aufwendungen fallen nun alle "zum Besten der aufgetragenen Geschäftsbesorgung gemachten Opfer an Vermögenswerten"[4]. Wenn die Arbeitskraft als solche nach herrschender Meinung auch kein Vermögensbestandteil ist, so wird eine Entschädigung für geleistete Dienste jedenfalls dann gewährt, wenn diese "zum Gewerbe oder Beruf des Beauftragten gehören"[5]. Auch ohne dies wird man aber einen Anspruch des Beauftragten aus § 670 BGB auf das anerkennen müssen, was ihm nachweislich infolge der Ausführung des

---

1) Hierzu Erlinghagen, a.a.O., S. 126 ff.
2) z.B. RFH-Urt. I A 623/28 v. 14.Nov. 1929, RStBl. 30, S. 41, RFH Bd. 26, S. 124 ff. (126)
3) so Ballerstedt, Kapital, Gewinn, Ausschüttung, S. 162 ff.
4) Oertmann, Bem. 2 zu § 670 BGB
5) Staudinger-Nipperdey, Rdnr. 13 zu § 670 BGB

Auftrages als Gewinn entgangen ist[1]. Auch eine Verzinsungspflicht aufgewendeter Gegenstände besteht[2]. Genau das gleiche muß nun für eine Kapitalgesellschaft gelten, die zwar keine physische Arbeitskraft besitzt, darüber hinaus aber die Gesamtheit ihrer Produktionsmittel, ihre gesamte Wirtschaftskraft einzusetzen hat und erst recht, wenn dies nicht zur Erledigung eines bestimmten Geschäftes geschieht, sondern die gesamte Tätigkeit für unbestimmte Zeit auf den Auftraggeber ausgerichtet ist. Ist ein Organschaftsvertrag mit Ergebnisausschluß nach nunmehr herrschender und richtiger Meinung auch kein Auftragsvertrag oder Dienstvertrag, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hat, § 675 BGB, so unterscheidet er sich, was den Aufwendungsersatz anbelangt, doch in nichts von ihm, zumal auch im übrigen die Vorschrift des § 670 BGB zum Ersatz aller Unkosten, die der Organgesellschaft auf Grund des Organschaftsvertrages entstehen, angewendet wird[3]. In dieser Hinsicht ist es nicht zu bezweifeln, daß die Tätigkeit der Organgesellschaft nach wie vor zu ihrem Gewerbe gehört, da sich insofern durch den Organschaftsvertrag nichts ändert, und ebenso, daß durch den ausschließlichen Bezug auf den Organträger der Organgesellschaft Gewinne entgangen sind, die sie anderenfalls gemacht hätte. Aus dem Gesichtspunkt des entgangenen Gewinns müßte daher der Organgesellschaft ein Aufwendungsersatzanspruch zustehen, sei es in analoger Anwendung des § 670 BGB, sei es aus dem allgemeinen Gedanken des Handelns für Rechnung Dritter[4]. Der Abschluß eines unentgeltlichen Organ-

---

1) Oertmann, Bem. 2 zu § 670 BGB; Staudinger-Nipperdey, Rdnr. 4 zu § 670 BGB u. Bd. IV, Bem. 1c zu § 1835 BGB; Siber, S. 363 f. unter Bezugnahme auf § 1835 BGB; einschränkend auch Enneccerus-Lehmann, § 162,2; RGR-Komm. zu § 670 BGB Anm.; vgl. auch RGZ 149, S. 121 ff. (124 ff.)

2) Staudinger-Nipperdey, Rdnr. 17 zu § 670 BGB

3) so z.B. Erlinghagen, Der Organschaftsvertrag, S. 15 f., Fußn. 15

4) hierzu die auch bei Erlinghagen, a.a.O., angeführten Vorschriften der §§ 27 III, 86, 450, 547 II, 601, 683, 713, 994, 1216, 1835, 1959, 2218 BGB, 110, 369 II HGB. Auf dieser Linie liegt auch das Bestreben der Praxis, Rücklagen bei der Organgesellschaft steuerlich anerkannt zu sehen, die nunmehr nach Maßgabe des Ländererlasses betr. körperschafts- und gewerbesteuerrechtliche Behandlung von Organschaften v. Okt./Nov. 1959 (Organschaftserlaß BStBl. 1959 II, S. 161 ff.) sowie des Erlasses des FinMinBaWü. v. 18.4.1961 BStBl. 1961 II, S. 79 f. steuerlich zulässig sind, soweit sie bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung begründet sind.

schaftsvertrages enthält den - stillschweigenden - Verzicht auf Aufwendungsersatz. Ist der Vertragspartner ein Aktionär, so stellt sich die Frage der - in dem Rechtsverzicht liegenden - verdeckten Gewinnausschüttung. Die Verpflichtung zum Verlustausgleich kann auch hier keinen Ausgleich bieten. Da das Tätigwerden auf Rechnung und nach Weisung des Oberunternehmens auf Grund Organvertrages für letzteres im allgemeinen vorteilhaft ist, fragt sich nur noch, ob dieser Vorteil auch Dritten gewährt worden wäre. Es ist in der Literatur schon darauf hingewiesen worden[1], daß zumindest auch für Großgläubiger die Möglichkeit besteht, das von ihnen abhängige Unternehmen zum Abschluß eines Ergebnisabführungsvertrages zu veranlassen. Es würde sodann vermutlich, jedenfalls soweit dies der Wirtschaftskraft des abhängigen Unternehmens entspräche, sei es im Wege der Verrechnung mit Schulden, sei es in anderer Form, ein angemessenes Entgelt hierfür gezahlt werden. Dies ist um so wahrscheinlicher, als in einem Tätigwerden der Untergesellschaft ohne Vergütung eine schuldhafte Verletzung der Interessen der Gesellschaft durch die verantwortlichen Organe der Kapitalgesellschaft liegen und daraus eine Schadensersatzpflicht erwachsen könnte. Für den - wohl noch theoretischeren - Fall, daß ein Unternehmen für Rechnung eines Dritten tätig wird, der weder auf Grund seiner Gesellschafterposition noch als Großgläubiger noch auf Grund seiner Marktmacht als Abnehmer oder Zulieferer eine beherrschende Stellung gegenüber der Untergesellschaft einnimmt, dürfte jedenfalls ganz klar sein, daß das Unternehmen hierfür Entgelt beanspruchen wird. Anderenfalls dürfte es auch nicht möglich sein, die nach § 256 AktG. erforderlichen Mehrheiten in der Hauptversammlung zu erreichen. Man muß in dieser Hinsicht von dem Satze ausgehen, daß ein Erwerbsunternehmen im wirtschaftlichen Verkehr in aller Regel keine Leistung ohne Gegenleistung erbringt, weil dies ihrem Erwerbsstreben widerspräche. Trifft dies schon für Warenlieferungen oder Dienstleistungen des täglichen Verkehrs zu, so muß dies um so mehr gelten, wenn der gesamte Betrieb der Erwerbsgesellschaft in den Dienst eines anderen Unternehmens gestellt wird, für dessen Rechnung hinfort gehandelt wird. Dies zeigt auch ein Vergleich mit der wirtschaftlich sehr nahestehenden Unternehmenspacht, bei der, wenn sie mit Nichtgesellschaftern abgeschlossen wird, ein angemessener Pachtzins ausbedungen wird. Es kann mithin nur als ein aus der Eigenschaft als Gesellschafter er-

1) so Rasch, Deutsches Konzernrecht, S. 85

klärlicher Vorteil angesehen werden, wenn im Falle der Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag die Organgesellschaft auf Weisung und Rechnung des Organträgers tätig wird, ohne daß sie hierfür ein Entgelt empfängt. Danach steht eindeutig fest, daß, wie immer man die Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisabführung zu begründen versuchen mag, die Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung nicht beachtet werden. Flumes Ansicht von dem originären Eigeneinkommen des Organträgers bringt in dieser Hinsicht nur eine Vorverlagerung des Problems. Ist das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Ergebnis tatsächlich originäres Eigeneinkommen des Organträgers, so liegt die verdeckte Gewinnausschüttung zwar nicht in den einzelnen Ergebnisabführungen, wohl aber bereits in dem Abschluß des Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschlußvereinbarung selber. Wenn Flume meint, man dürfe den Organschaftsvertrag, da er kein betrieblicher Vorgang sei, auch nicht als betrieblichen Vorgang behandeln[1)], so bleibt körperschaftsteuerlich doch nur die Möglichkeit, wegen des gesellschaftlichen Charakters des Vertrages in Höhe der außerhalb der Bilanz eingetretenen Gewinnminderung als angemessene Vergütung für die Dienste der Organgesellschaft einen entsprechenden Posten zuzurechnen. Da dies aber an die Grundlagen der körperschaftsteuerlichen Organschaft rühren würde und Flume ebenso offensichtlich diese Konsequenz nicht gezogen wissen wollte, so bleibt auch nur, den gesellschaftlichen Vorgang bilanzmäßig als betrieblichen zu behandeln, womit er der gleichen Fiktion unterläge, die er bei der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes angreift. Bezeichnenderweise hat Flume auch in seinen Schriften nirgends sich mit den Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung auseinandergesetzt.

ß. Die Behauptung des Ausnahmecharakters der Organschaft in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes

Im übrigen läßt sich die Ansicht Flumes auch nicht auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes stützen. Nicht nur der Bundesfinanzhof, wie Flume meint, sondern auch der Reichsfinanzhof hat den Ausnahmecharakter der Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft betont.

1) StBJB. 1958/59, S. 296

So hat etwa das RFH-Urteil I A 641/29 vom 18. Sept. 1930[1] festgestellt, daß die Anerkennung einer derartigen Vereinbarung (daß die Gesellschaft alle ihre Geschäfte unmittelbar für Rechnung der Gesellschafter macht und daher keine eigenen Gewinne oder Verluste haben könne) gegen den Grundsatz verstoße, daß, wer zwischen sich und das Wirtschaftsleben eine juristische Person stelle, die steuerlichen Wirkungen in Kauf zu nehmen habe, und im Anschluß daran eingeschränkt, der Senat habe eine Ausnahme für die Organgesellschaften gemacht, bei der es aber bleiben müsse, wenn nicht in weitem Umfange der Grundgedanke des Körperschaftsteuerrechts preisgegeben werden solle. Da der erwähnte Grundsatz unmittelbare Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung ist, hat somit auch der Reichsfinanzhof - wenn auch indirekt - deren ausnahmsweise Nichtbeachtung zugegeben. Demgegenüber besteht der Fortschritt der Entscheidung I 57/54 U des Bundesfinanzhofes tatsächlich mit Hoffmann[2] darin, daß sie klar und mit Nachdruck das ausspricht. Daß dadurch eine klare Rechtslage geschaffen worden sei, kann dagegen nicht behauptet werden[3]. Vielmehr ist erst der Ansatzpunkt zu ihrer Änderung gegeben, sei es, was nicht zu wünschen wäre, daß der Gesetzgeber die Organschaft auch im Körperschaftsteuerrecht fest verankere, sei es, daß den Gewinnabführungsverträgen die Anerkennung entzogen würde. Die von Flume geforderten wichtigen Argumente dafür, von der Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft mit Ergebnisabführungsverträgen abzuweichen, sind jedenfalls geliefert. Es gibt für die entscheidende Frage der Organschaft, ob man die Besteuerung des von der Organgesellschaft erarbeiteten Ergebnisses bei dem Organträger durchführen solle, nur eine Lösung auf Grund juristischer Folgerungen; sie ist keine wertende Entscheidung[4], sondern die Verpflichtung zur Anwendung des Rechts, wie es in § 6 Abs. I S. 2 KStG. niedergelegt ist.

---

1) RStBl. 1930, S. 714 ff. (716)

2) FR 1955, S. 442

3) so aber Hoffmann, a.a.O.

4) so aber Flume, StBJB. 1958/59, S. 292.

§11 4. Abschnitt:

Die künftige ertragsteuerliche Behandlung des Konzerns

1. Der wirtschaftspolitische Ausgangspunkt

Die Begünstigung des Konzerns und der Konzernbildung durch spezielle steuerliche Institute wie Schachtelprivileg und Organschaft steht fest. Das Problem der umsatzsteuerlichen Organschaft - und, wie vorwegnehmend gleich gesagt werden soll, auch der Unternehmereinheit[1] - wird mit der Ersetzung der Brutto-Umsatzsteuer durch die Mehrwertsteuer künftig entschärft, da es nicht mehr auf die Anzahl der Bruttoumsätze, sondern nur auf die Mehrwertschöpfung ankommt. Die Frage, ob die Organschaft hier beibehalten werden soll, kann daher vom wirtschaftspolitischen Standpunkt dahinstehen. Dagegen bedarf es nach den verschiedentlichen Appellen des Bundesfinanzhofes dringend einer Lösung der Probleme der körperschaftsteuerlichen Organschaft. Wiewohl dies - wie dargelegt - vom Standpunkt des Rechtes aus erforderlich ist, ist die Lösung doch nicht in erster Linie auf Grund juristischer Deduktionen, sondern auf Grund einer wirtschaftspolitischen Entscheidung zu fällen. Ganz verfehlt ist es daher, wenn vereinzelt die Frage dahin verengt wird, daß man nur den Gesetzgeber zu bemühen brauche, der dann die bisherige Rechtsprechung und Praxis durch seinen Befehl zu sanktionieren habe. Zunächst muß doch erst einmal entschieden werden, ob die Organschaft überhaupt beibehalten werden soll. Das ist aber gerade noch die Frage, für deren grundsätzliches Durchdenken in Anbetracht der zu klärenden Rechtslage die einmalige Chance gegeben ist. Und zwar müßte darin auch das Schachtelprivileg einbezogen werden, das ja weitgehend gleiche Ergebnisse wie die körperschaftsteuerliche Organschaft zeitigt.

Bei den Überlegungen des Gesetzgebers wird die Frage nach den Folgen einer Abschaffung von Schachtelprivileg und Organschaft eine zentrale Rolle spielen. Man muß sich vor allem vergegenwärtigen, ob die Beseitigung des - ohne jeden Zweifel steuersparenden und Unternehmenszusammenfassungen fördernden - Schachtelprivilegs und der Organschaft genügen würde, um auch jede andere gewinn- und vermögensteuerlich

1) dazu unten 167 ff.

bedingte Unternehmenszusammenfassung zu verhindern und ob die Unternehmenswirtschaft nunmehr andere steuerschonende Möglichkeiten auffinden und benutzen würde.

2. Die wirtschaftlichen Folgen einer Beseitigung von Schachtelprivileg und Organschaft

a. Flucht in kompliziertere Unternehmensverschachtelungen?

Mit einem Aspekt der angeschnittenen Frage, der möglichen Flucht in kompliziertere Verschachtelungen, hat sich bereits Stützel[1] beschäftigt:

> "Er (der Bedarf an konzerninterner Kapitalumschichtung zwischen Töchtern oder von den Töchtern zurück an die Mutter) wird heute zum Teil via Ausschüttung an die Mutter und Neuzuwendung seitens der Mutter an Töchter befriedigt und durch "Schachtelprivileg oder Organschaft" steuerfrei gestellt. Er könnte dann (nach Beseitigung des Schachtelprivilegs und der Organschaft) nicht mehr auf diesem Wege steuerfrei befriedigt werden. Wohl aber könnten die Gesellschaften diesen Bedarf dann auf dem Wege doch steuerfrei befriedigen, daß die Töchter neue Aktien oder entbehrliche Aktiven der Schwester oder der Mutter übernehmen oder diesen Konzernverwandten Darlehen gewähren, um ihnen auf diese Weise die erzielten Gewinne ohne Versteuerung zuzuführen. ... Nicht das Schachtelprivileg bei der Körperschaftsteuer, sondern die herrschende Art der Doppelbesteuerung - und dazu, worauf hier nicht näher eingegangen zu werden braucht, die derzeitige Gestaltung der Umsatzsteuer - ist die Ursache der "Verschachtelung". Das Schachtelprivileg begünstigt sie nicht. Sie (es?) verhütet vielmehr, daß sie noch komplizierter wird."

---

1) VfS. II, S. 922; Anm. v.Verf.

Der Ansicht Stützels ist zunächst zuzugeben, daß sich tatsächlich sehr vieles gegen die Doppelbelastung, jedenfalls hinsichtlich des gewählten Steuerobjektes, vorbringen läßt, wie wir es hier ebenfalls getan haben[1]. Sicher liegt der grundlegende Fehler eher im System und nicht so sehr an Einzelbestimmungen. Logischerweise wären, wenn es keine Doppelbelastung gäbe, das Schachtelprivileg und die körperschaftsteuerliche Organschaft hinfällig; es müßten dann auch keine anderen Möglichkeiten gesucht werden, Steuern zu sparen. Weiter ist es möglich-und wird sogleich noch zu untersuchen sei, - daß eine Überleitung von Gewinnen von einer Gesellschaft auf eine andere im Konzernaufbau auch ohne Schachtelprivileg und Organschaft auf dem von Stützel angegebenen Wege steuerfrei wäre. Das nimmt diesen steuerrechtlichen Instituten, geht man von dem gesetzlich vorgeschriebenen System aus, aber nicht den begünstigenden Charakter. Schachtelprivileg und Organschaft begünstigen - was Stützel m.E. verkennt - die Verschachtelung sehr wohl, mag der eigentliche Fehler auch woanders liegen und gäbe es auch noch andere steuersparende Möglichkeiten der Verschachtelung.

Allerdings verdient der Hinweis Stützels, daß bei der Abschaffung des Schachtelprivilegs und der Organschaft die Unternehmenswirtschaft zu anderen, noch komplizierteren Verschachtelungen greifen würde, insofern die größte Beachtung, als zutreffendenfalls es sich sehr fragen würde, ob es ratsam sei, den Teufel mit dem Beelzebub auszutreiben. Gerade daran, daß die Unternehmenswirtschaft auf die von Stützel genannte Weise ausweichen würde, habe ich indessen jedenfalls in dieser Allgemeinheit erhebliche Zweifel. Die ganze Argumentation Stützels bezieht sich ersichtlich nur auf Kapitalumschichtungen innerhalb eines Konzerns. Es wird vorausgesetzt, wie auch die Begriffe Töchter- und Muttergesellschaften beweisen, daß bereits ein Konzernverband besteht, innerhalb dessen sich das Schachtelprivileg und die Organtheorie auswirken können. Das trifft in den Fällen der steuerlich anerkannten Organschaft ohne weiteres zu, da deren Voraussetzungen ja auf jeden Fall die Begriffsmerkmale des Konzerns erfüllen; in den Fällen, in denen das Schachtelprivileg zur Anwendung gelangt, ist jedoch durchaus - noch - nicht immer auch der Tatbestand des Konzerns gegeben. Für sie sieht Stützel offenbar

1) oben 137 ff.

auch keine Ausweichmöglichkeit. Diese Gesellschaften nun, die die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs erfüllen, ohne daß sie zugleich mit den kapitalpassiven Unternehmen einen Konzern bilden, werden zwar auch ein Interesse haben, Kapital auf sich via Dividende oder auf andere Weise steuerfrei überzuleiten - ohne daß man hier von einer Kapitalumschichtung sprechen könnte. Sie könnten aber, fiele das Schachtelprivileg, auch nicht die von Stützel angegebenen anderen Wege einer steuerfreien Kapitalzuführung gehen, weil dazu die nötige Beherrschungsmacht fehlt. So wäre zur Übernahme neuer Aktiven erstens bei der kapitalerhöhenden Gesellschaft zur Kapitalerhöhung ein Beschluß, durch den auch die Bezugsrechte der Aktionäre zugunsten der bisher nur kapitalpassiven Gesellschaft ausgeschlossen würden, mit zwingender Dreiviertelmehrheit erforderlich, § 186 Abs. III S. 2 AktG., sofern wirklich nur der Gewinn der kapitalpassiven Gesellschaft übernommen werden soll. Für die abhängige Gesellschaft ist weiter die Schranke des § 56 Abs. II AktG. zu beachten, der die Zeichnung und die Übernahme von Aktien der herrschenden Gesellschaft in Ausübung eines Bezugsrechtes verbietet. Abgesehen davon wäre es aber noch schwieriger, als den nach § 340 Abs.I, II AktG. erforderlichen Beschluß bei der eigenen Hauptversammlung durchzusetzen, die kapitalpassive Gesellschaft zur Übernahme der angebotenen Aktien zu bewegen. Vor allem würde bei erheblichen Kapitalerhöhungen der übernehmenden Gesellschaft ein bedeutsames Mitspracherecht eingeräumt, was der erhöhenden Gesellschaft nur ausnahmsweise lieb sein kann. Ähnliche Schwierigkeiten ergeben sich, wenn die kapitalaktive Gesellschaft "entbehrliche Aktiven" der kapitalpassiven Gesellschaft übernehmen wollte. Soweit darunter Verträge wie Betriebspacht, -übernahme oder Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarungen zu verstehen sind, so ist nach § 293 Abs. I AktG. zunächst ein Beschluß mit einer Dreiviertelmehrheit bei der kapitalpassiven Gesellschaft erforderlich, wenn die Übernahme beziehungsweise die Pacht oder die Gewinn- und Verlustvereinbarung dreiviertel des Gegenstandes des Unternehmens ausmacht. Aber auch, wenn die Übernahme oder Pacht weniger als dreiviertel ausmacht und daher kein Beschluß der Hauptversammlung nötig ist, wird es der kapitalaktiven, aber nicht beherrschenden Gesellschaft kaum gelingen, den Vorstand der kapitalpassiven Gesellschaft zum Abschluß von derartigen Verträgen zu bringen, wenn nicht ein Angebot gemacht wird, das die Vorteile, die die kapitalaktive Gesellschaft durch den abzuschließenden Vertrag zu erreichen

hofft, ausgleicht. Für die Ausgabe von Obligationen zur Übernahme durch die kapitalpassive Gesellschaft sowie für Darlehensgeschäfte gilt das gleiche. Der Vorstand der kapitalpassiven Gesellschaft wird sich schon mit Rücksicht auf seine Organpflichten und die sich daraus ergebende Schadensersatzpflicht hüten, den Grundsatz der Gleichbehandlung der Aktionäre, von Verletzungen des Kapitalerhaltungsgrundsatzes ganz abgesehen, zu durchbrechen, indem einem Aktionär günstigere Vertragsbedingungen gemacht werden, als sie anderen - Fremden oder den übrigen Aktionären - gemacht worden wären. Um die günstigere Erlangung geht es aber doch; denn zu normalen Bedingungen könnte die kapitalaktive Gesellschaft ja auch über den Geldmarkt Kapital erhalten. Wie daraus ersichtlich, ist für diese Fälle kein Ersatz des Schachtelprivilegs zu finden.

Aber auch solchen kapitalaktiven Gesellschaften, die zu den kapitalpassiven in einem Konzernverhältnis stehen und die die zur Herbeiführung der von Stützel genannten Möglichkeiten nötige Beherrschungsmacht besitzen, dürfte eine ausnahmslos steuerfreie Kapitalumschichtung kaum gelingen. Zunächst wäre, wie auch von Stützel zugegeben, für diese Arten der Kapitalumschichtung Gesellschaftssteuer zu entrichten. Im übrigen gilt folgendes: Was zunächst die Kapitalerhöhung anlangt, so findet sie aus Haftungsgründen in der Relation haftendes Eigenkapital - objektives Unternehmensrisiko[1)] nach unten eine absolute, nach oben aber eine solche Grenze, daß rechtlich zwar ein Übermaß an Haftungskapital erlaubt und für die Gläubiger höchst willkommen ist, betriebswirtschaftlich aber, bedenkt man etwa die hiermit - bis zur nächsten Kapitalherabsetzung oder der Liquidation - durch die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften bewirkte starre Bindung, höchst unwillkommen sein kann. Daß durch hohes Eigenkapital auch der Kapitalmarkt mehr geöffnet wird, ist demgegenüber kaum ein Ausgleich, da hier wiederum nur die üblichen Bedingungen gewährt werden. Auch die durch die Kapitalerhöhung entstehende wechselseitige Verflechtung kann - von ihren volkswirtschaftlich unerwünschten Folgen, die die Unternehmensleitungen ja nicht zu berücksichtigen brauchen, einmal abgesehen - die Mutter- oder Schwestergesellschaft, die ihr Kapital zu erhöhen hätte, von einer sol-

1) Reinhardt, Identität, S. 591

chen Maßnahme abhalten, wenn diese, um den Kapitalbedarf zu decken, einen größeren Umfang annehmen müßte und an der übernehmenden Gesellschaft noch Minderheitsaktionäre in größerem Umfange beteiligt sind, die durch ihr Auskunftsrecht den Konzernbeziehungen unerwünschte Publizität verschaffen könnten, oder vielleicht sogar ein Minderheitsaktionär im Aufsichtsrat sitzt. Vor allem wäre ja die übernehmende Gesellschaft an den Dividenden der erhöhenden beteiligt, die, damit der Gewinn nicht doch wieder, wenigstens teilweise, zurückfließt, zum Verzicht auf die Dividende gebracht werden müßte, was aber auch im Hinblick auf die freien Aktionäre eine zweischneidige Sache wäre. Immerhin würde auf dem Wege der Kapitalerhöhung ein gewisser Ausweg zur steuerfreien Übernahme von Gewinnen gegeben sein, wenn die erhöhende Gesellschaft die hiermit verbundenen Verwicklungen und unangenehmen Folgeerscheinungen in Kauf nimmt. Dagegen würden die beiden anderen Maßnahmen, die Übernahme von entbehrlichen Aktiven und die Darlehensgewährung, noch weniger zu einer steuerfreien Kapitalumschichtung führen. Jeder Vertrag und, im Falle einer Weisung von oben, auch jedes einseitige Rechtsgeschäft, die der kapitalbedürftigen Mutter- oder Schwestergesellschaft günstigere Bedingungen einräumten, als sie Dritten gewährt würden, wären von seiten der kapitalpassiven Schwester- oder Tochtergesellschaft als gesellschaftsrechtlicher Vorgang, und zwar als verdeckte Gewinnausschüttung, anzusehen, und das gälte, da auch die steuerliche Anerkennung der Organschaft zu beseitigen wäre, im Gegensatz zu der jetzigen Praxis auch für Gewinn- und Verlustvereinbarungen. Das hätte zur Folge, daß die dadurch eingetretene Gewinnminderung durch entsprechende Hinzurechnung ausgeglichen würde und deshalb keine Ersparnis einträte. Von seiten der kapitalaktiven Mutter- oder Schwestergesellschaft wäre das Rechtsgeschäft ebenfalls als gesellschaftsrechtlicher Vorgang zu bewerten, und da die Beteiligung, auf Grund deren sie den Vorteil erlangt hat, zum Betriebsvermögen gehört, erhöht es deren Gewinn und damit auch die Höhe der zu entrichtenden Steuern. Man sieht, daß in keinem Falle eine Steuerersparnis eintritt, es sei denn, daß die Aktiva zu Bedingungen übernommen werden, die auch anderen gewährt worden wären. Dann würden zwar nur einmal Steuern erhoben; aber die Kapitalzuführung im Konzern hätte ihren spezifischen Reiz verloren. Genauso gut, nämlich zu den gleichen Bedingungen, hätte auch Kapital über den Markt beschafft werden können. Die Abschaffung des

Schachtelprivilegs - und der Organschaft - würde daher nur zu einem geringen Teil zu den von Stützel befürchteten, zweifellos komplizierten Verschachtelungen führen. Demgegenüber würden in der weitaus größten Anzahl der Fälle bestehende, nach dem Wegfall der Privilegien nicht mehr rentable, Beteiligungen abgebaut, zumindest aber Neubegründungen sich im engen Rahmen wirklich technisch bedingter, rationeller Unternehmenszusammenfassungen halten.

b. Die Flucht zum Einheitsunternehmen als Folge des Wegfalls der körperschaftsteuerlichen Privilegien - ihre Grenzen und ihre wirtschaftliche Bewertung

Bestehen ernsthafte Bedenken, die ertragsteuerlichen Konzerninstitute fortfallen zu lassen, aus diesem Grunde nicht, so wird umgekehrt eingewandt, die Konzerne drängten dann zur Vollfusion[1]. Das ist in dieser Allgemeinheit sicherlich nicht richtig. Würde nur der körperschaftsteuerlichen Organschaft die Anerkennung versagt, so würden sich die meisten Konzerne auf das Schachtelprivileg zurückziehen[2]. Aber auch bei gleichzeitigem Fortfall des Schachtelprivilegs ist eine allgemeine Hinwendung zum Einheitsunternehmen unwahrscheinlich. Schon von der gesellschaftsrechtlichen Seite können sich Hindernisse für eine Fusionierung ergeben. Darüber hinaus bietet der Konzern erhebliche wirtschaftliche Möglichkeiten, die dem Einheitsunternehmen fremd oder doch mit ihm nur schwer zu verfolgen sind. Insoweit wird auf das zur Organisationsfunktion der Aktiengesellschaft nachstehend Ausgeführte verwiesen. Immerhin wird, was nicht zu bestreiten ist, ein Teil der Konzerne trotz der damit verbundenen Schwierigkeiten und besonderen Aufwendungen fusionieren, wenn Schachtelprivileg und Organschaft fortfallen. Im Zusammenhang mit dieser - an sich wertfreien - Prognose werden nun die verschiedensten Gründe für die Aufrechterhaltung der Konzerne angeführt und oft - ausdrücklich oder stillschweigend - das Ein-

1) So z.B. Bühler, ZHF, 1941, S. 81 ff. (123); Krollmann, KStG.-Kommentar zu § 9 KStG. TZ 2

2) hierzu der Ergebnisbericht S. 57

heitsunternehmen als das gegenüber dem Konzern bedenklichere abgetan. Das mündet zugespitzt positiv formuliert in die Frage, ob der Konzern gegenüber dem Einheitsunternehmen wirtschaftspolitisch gefördert werden muß. Auch das ist eingehend zu prüfen. Ausgangspunkt ist eine Besinnung auf die Funktionen der Kapitalgesellschaft. Das soll an der Hauptform der erwerbswirtschaftlichen juristischen Person, der Aktiengesellschaft, verdeutlicht werden.

Jedenfalls historisch gesehen ist es an erster Stelle Funktion der Aktiengesellschaft, Zwecken der Kapitalansammlung zu dienen[1]. Die Aktiengesellschaft ist die Gesellschaftsform, die es ermöglicht, eine Vielzahl kleiner Geldgeber in einer Gesellschaft zusammenzufassen, ohne diese allzu großen Bindungen zu unterwerfen. Ohne sie wäre es kaum denkbar gewesen, etwa die riesigen Geldmittel zum Bau der Eisenbahnen im 19. Jahrhundert aufzubringen. Die Rechtssubjektivität der Aktiengesellschaft und die "vorausgesetzte Machtlage" der Aktionäre einerseits, die Größe der Projekte verbunden mit ihren Risiken andererseits legten sodann auch die Beschränkung der Haftung für diesen Typ der Aktiengesellschaft nahe.

Der Typ der "Kapitalansammlungs-AG" findet begreiflicherweise beim Bau der Konzerne keine Verwendung. Dagegen erwarb die mit ihr verbundene Haftungsbeschränkung sehr bald das besondere Interesse auch von Allein- und Mehrheitsaktionären, für die sie zunächst nicht geschaffen war. Der vom Gesetzgeber ursprünglich verfolgte Zweck ging erkennbar auf den Zusammenschluß vieler - für sich genommen - machtloser Aktionäre, wie sowohl aus der erforderlichen Zahl von sieben Gründern wie aus der gesetzlichen Aufgabenverteilung zwischen Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung hervorgeht. Die Haftungsbeschränkung auch für Allein- oder Mehrheitsaktionäre ist wirtschaftspolitisch nicht bedenkenfrei[2]. Da sie im Falle der Organschaft aufgegeben wird, soll verzichtet werden, hierauf näher einzugehen. Immerhin kennzeichnet es die Be-

1) zum ganzen Problem eingehend Erlinghagen, Der Organschaftsvertrag, S. 65 ff.

2) hierzu z.B. Eucken, Grundsätze der Wirtschaftspolitik, S. 279 ff.; Die Wettbewerbsordnung, S. 57 ff.; ähnlich Müller-Erzbach, Mitgliedschaft, S. 368 ff.; Haftung, S. 737 ff.

deutung der Haftungsbeschränkung, daß nach dem Ergebnis der Konzentrations-Enquête[1] wegen ihres Fortfalls Unternehmen von dem Abschluß eines Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschluß-Vertrag abgesehen haben, obwohl die erforderlichen Voraussetzungen für ihn gegeben waren, und sich mit dem Schachtelprivileg begnügten.

Außer zu Zwecken der Kapitalansammlungen und der Risikobeschränkung wird die Aktiengesellschaft zu Zwecken des Konzernaufbaues verwendet. Diese sogenannte Organisationsfunktion wird auf die verschiedensten Bedürfnisse der Praxis zurückgeführt, die aber, auf ihre Stichhaltigkeit überprüft, meistens gar nicht vorhanden oder - wiederum wirtschaftspolitisch - nicht anzuerkennen sind.

Unausrottbar scheint in dieser Hinsicht ein Irrtum zu sein, dem neuerdings auch Erlinghagen wieder unterlegen ist, obwohl er schon wiederholt widerlegt worden ist: Es wird dargetan, daß für das Bedürfnis nach einer "Organisation - AG" unter anderem der Wunsch maßgeblich sei, "dem Tochterunternehmen bei gleichzeitiger Einordnung in den Konzern doch eine möglichst weitgehende Selbständigkeit zu belassen"[2], wobei die Fusion als stärkste Form der Zentralisierung und Konzentration als unerwünscht abgewertet wird. Demgegenüber muß auch an dieser Stelle noch einmal deutlich herausgestellt werden, daß die Frage der Selbständigkeit - gemeint ist die wirtschaftliche Selbständigkeit - nichts damit zu tun hat, ob die einzelnen Betriebe einer Wirtschaftseinheit die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft besitzen oder nicht. Es widerspricht den Tatsachen in der Praxis, generell in dem Einheitsunternehmen die stärkere Zentralisationsform gegenüber einer Tochtergesellschaft zu sehen, wie gerade die hier in Rede stehende Organgesellschaft eindrücklich genug beweist. Die rechtliche Organisation eines Betriebes hat nichts oder jedenfalls nichts Ent-

---

1) Ergebnisbericht S. 57

2) Organschaftsvertrag, S. 71; über die Bedeutung dieser Ansicht auf die Gesetzgebung und Rechtsprechung in der Vergangenheit Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 285 ff.; ein typisches Beispiel aus der Nachkriegszeit ist das BFH-Urt. V 17/52 S v. 17. Juli 1952, S. 234 ff. (236) einerseits, die Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft durch den Gesetzgeber 1957 andererseits.

scheidendes mit seiner wirtschaftlichen und verwaltungsmäßigen, und die rechtliche Selbständigkeit nach außen nichts mit der wirtschaftlichen nach innen zu tun[1]. Aus dem gleichen Grund ist es daher unzutreffend, wenn die Organisationsfunktion einer Kapitalgesellschaft für notwendig gehalten wird, um den Nachwuchs für die Konzernleitung zu gewinnen und auszubilden oder weil die "räumliche Entfernung" die eigene Rechtspersönlichkeit einer Filiale erfordere. Es kommt auch hier nicht darauf an, ob die Filiale juristisch selbständig ist. Denn natürlich kann ein Filialleiter größere Entscheidungs- und Organisationsfreiheit als der Vorstand einer Tochtergesellschaft besitzen. Daß damit der Ausbildung des Nachwuchses oder den betrieblichen Notwendigkeiten, die aus räumlicher Entfernung entstehen, nicht Rechnung getragen werden könne, kann mithin nicht behauptet werden.

Auch Finanzierungsgründe spielen für die Frage, ob ein Bedürfnis der Praxis speziell für die Organisationsfunktion gegeben ist, keine Rolle[2]. Zwar ist es richtig, daß in der Praxis Organverhältnisse mit Ergebnisabführungsverpflichtungen als Kreditunterlage angesehen werden, und zwar gilt dies sowohl für eine kapitalbedürftige Obergesellschaft, die eine gut verdienende Organgesellschaft besitzt, als auch im umgekehrten Falle. Doch spricht diese Möglichkeit nicht speziell für die Konzernierung, da derselbe Effekt auch im Falle der Fusionierung einträte. Ist keine Gewinn- und Verlustausschließungsvereinbarung abgeschlossen, so besteht wegen der Haftungsunterschiede von Unter- und Oberunternehmen sowieso keine rechtliche, sondern höchstens eine spekulative Verbindung darauf, daß etwaige Verluste der Untergesellschaft von dem Oberunternehmen oder umgekehrt übernommen werden, von Sonderfällen des Haftungsdurchgriffs einmal abgesehen. Andere Finanzierungsgründe sind aber nicht erkennbar, es sei denn, man rechne die Beherrschung einer Kapitalgesellschaft mit möglichst wenig Kapital zu diesen, was aber auch Erlinghagen nicht tut.

---

1) z.B. C.E. Fischer, Unternehmenskonzentration, S. 28 ff.; Hax in Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, S. 49 f.

2) so aber Erlinghagen, Organschaftsvertrag, S. 71

Treffen die bislang erörterten Gründe, die ein Bedürfnis für die Organisationsfunktion rechtfertigen sollen, nicht zu, weil sie genauso gut durch Fusion zu erreichen wären, so gilt dies nicht für die erwähnte Absicht der Beherrschung mehrerer Gesellschaften mit einem möglichst geringen Kapital. Dieses Ziel ist nur durch Verschachtelung zu erreichen, wobei sich interessante Möglichkeiten ergeben können. So führt C.E.Fischer[1] einen extremen Beispielsfall an, in dem ein Kapitalist über 500 000 Mark Eigenkapital verfügt. Dieser gründet eine Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital von 1 Million, übernimmt 50 % der Aktien und verkauft den Rest an das Publikum. Die Aktiengesellschaft nimmt einen Kredit von 500 000 Mark auf, gründet ihrerseits mit dem gesamten verfügbaren Kapital eine Aktiengesellschaft von 3 Millionen Mark Grundkapital, wobei sie 50 % der Anteile selbst übernimmt und den Rest verkauft. Dieses Spiel von Kreditaufnahme, Neugründung, Übernahme der Hälfte der Anteile und Verkauf des Restes läßt sich beliebig fortführen, so daß der Kapitalist mit seiner Ersteinlage von 500 000 Mark im Endergebnis über eine riesige Summe fremden Vermögens mitverfügt. Nicht berücksichtigt ist dabei, daß bei entsprechend breiter Streuung der übrigen Anteile auch ein niedrigerer Anteilsbesitz von 25 bis 50 % zur Beherrschung genügen kann. Freilich, eine solche Verschachtelung kommt, worauf Fischer mit Recht hinweist, in der Praxis nicht vor; vielmehr werden diese Methoden verschleiert und vor allem nicht neue Gesellschaften gegründet, sondern bereits bestehende, bislang selbständige Unternehmungen durch Aktientransaktionen in dieser Weise in einen Konzern hineinmanövriert[2]. Aber im Grundsatz trifft das Beispiel die richtige Erscheinung, und diese bezeichnet auch Erlinghagen am problematischsten, wenngleich er zu dem Ergebnis kommt, daß die Absicht der Beherrschung mit möglichst wenig Eigenkapital als solche "nicht ordnungsfremd" sei[3]. Nicht minder bedenklich ist auch das Argument der "vereinfachten Lösung der Bindung" von einer Konzerngesellschaft. Richtig ist zwar, daß eine Bindung zweier Unternehmen,durch Besitz von Aktienpaketen des einen an dem anderen nicht nur billiger, son-

1) Unternehmenskonzentration, S. 38, mit Bezug auf FZ v. 14.1.34; NJW 1954, S. 70 f.; ein ganz ähnliches Beispiel für das sog. pyramiding bei Lenel, Ursachen der Unternehmenskonzentration, S. 157

2) C. E. Fischer, Unternehmenskonzentration, S. 38

3) Organschaftsvertrag, S. 71

dem auch schneller und einfacher als im Falle der Fusion beider Unternehmen rückgängig gemacht werden kann. Das spricht aber noch nicht für die Anerkennung dieses Bedürfnisses, das bei gewissen Kreisen sicher vorhanden ist. Denn wie bei der Haftungsbeschränkung auch für Mehrheitsgesellschafter und bei der Beherrschung fremden Vermögens mit möglichst wenig Eigenkapital liegt auch hier eine Verschiebung der Verantwortlichkeit auf die Schultern Außenstehender vor[1]. Ist die Eingliederung eines Unternehmens in einen Konzern nämlich ertragreich, so wäre eine Lösung der Bindung ein Verstoß gegen das "Gebot des eigenen Interesses", die deshalb auch unterbleibt. Erweist sich die angegliederte Gesellschaft aber aus irgendwelchen nicht vorausgesehenen Gründen als Verlustquelle, so läßt sich die Bindung allerdings schnell lösen, und zwar empfiehlt sich dieser Schritt um so mehr, je weniger das Publikum oder andere kaufinteressierte Unternehmer als Uneingeweihte von der Notlage der betreffenden Gesellschaft erfahren haben. Natürlich spielt auch hierbei wieder die mangelnde Publizität der Kapitalgesellschaften, vor allem der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, eine Rolle. Es ist ja nicht schwierig, wofern nur einige stille Reserven vorhanden sind, durch deren Auflösung das Ergebnis so zu frisieren, daß trotz wenig befriedigenden Geschäftsergebnisses immerhin noch ein Reingewinn bei der Untergesellschaft ausgewiesen wird.

Eine nicht zu unterschätzende Bedeutung für die Konzernbildung haben sodann auch die Möglichkeiten, durch beliebige Finanzierungsmittel den Anteilsbesitz an anderen Unternehmen zu erwerben[2], und endlich auch gerade die steuerlichen Privilegierungen, die in dieser Arbeit im Mittelpunkt stehen.

Von allen Gründen am unproblematischten ist die Möglichkeit, im Falle der Konzernierung eine eingeführte Firma beizubehalten. Diesem Bedürfnis könnte man vielleicht auch für den Fall der Fusion durch eine Änderung des Firmenrechts dahin Rechnung tragen, daß der bisherige Name eventuell mit dem Zusatz des Gesamtrechtsnachfolgers weitergeführt werden dürfte[3].

1) Lenel, Ursachen der Konzentration, S. 164 f.
2) Lenel, Ursachen der Konzentration, S. 154 f.
3) für den umgekehrten Weg der Hinzufügung der Firma des herrschenden Unternehmens zu der des abhängigen rechtspolitisch Mertens in Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, S. 160

Jedenfalls würde, falls die Wettbewerbsordnung wirklich ganz durchgeführt werden soll, dieses einzige anzuerkennende Bedürfnis nicht die Hinnahme so vieler wettbewerbsfremder und volkswirtschaftlich gefährlicher Nachteile, die die sogenannte Organisationsfunktion mit sich bringt, rechtfertigen. Hierzu ist noch folgendes zu sagen: Wie bei den zunächst erörterten Argumenten, die für die Organisationsfunktion der Kapitalgesellschaften sprechen sollen, festgestellt wurde, sind die Ansichten über die angeblich mit ihnen verbundenen Vorteile der größeren Dezentralisierung und ähnliche bereits wiederholt widerlegt worden. Die Konstanz, mit der gleichwohl die unzutreffenden Vorzüge der Konzernierung gepriesen werden, legt indessen nahe, daß es gar nicht so sehr diese Gründe sind, die die beteiligten Kreise berücksichtigt wissen wollen, als vielmehr ganz andere, die aber das Tageslicht zu scheuen haben. In erster Linie gilt das wohl für die Marktstrategie der Unternehmensleitungen, der nur selten in der Diskussion der ihr gebührende Platz eingeräumt wird. Ihrer sich nicht nur theoretisch, sondern mit einer Fülle von Einzelbeispielen angenommen zu haben, ist das Verdienst von H.O. Lenel[1)], aus dessen Arbeit die hervorragende Bedeutung der Marktpolitik für den Konzentrationsprozeß hervorgeht. Natürlich läßt sich diese auch mit anderen Formen von Unternehmenszusammenfassungen verfolgen. Aber während der Kartellweg weitgehend durch das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen verschlossen wurde, bietet der Weg über die Fusion vergleichsweise bedeutend größere Schwierigkeiten. Schon der Gesellschafterbeschluß der beiden fusionierenden Gesellschaften bedarf einer gegenüber der Konzernierung erheblich weitgehenderen Mehrheit. Sie zu erreichen, kann unter Umständen an widerstrebenden Gesellschaftern scheitern, die nicht einsehen können, warum ihre Gesellschaft nicht auch ohne Fusion ganz gut weiterarbeiten könnte. Zumindest müßten in diesem Falle hohe Abfindungen gezahlt beziehungsweise Umtauschangebote gegeben werden, so daß die Fusion - ganz abgesehen von den Formkosten - sehr teuer würde, dem Großaktionär außerdem die Majorität verloren gehen kann. Auch muß unter Umständen auf die öffentliche Meinung Rücksicht genommen

1) Ursachen der Konzentration, insb. S. 45 ff - 128; auffällig ist es in der Tat, daß auch das dreibändige Werk des Vereins für Socialpolitik "Die Konzentration", das gewiß über jeden Verdacht der Parteinahme erhaben ist, dieser Frage weder einen eigenen Aufsatz gewidmet noch auf diese Lücke hingewiesen hat, so zu Recht H.O. Lenel, Ordo XIII, S. 283.

werden, da die geplante Fusion ja bekannt wird. Demgegenüber vermag der Erwerb von Gesellschaftsanteilen - jedenfalls, wenn es sich um eine Aktiengesellschaft handelt, für die Inhaberaktien ausgegeben wurden - völlig lautlos geschehen. Weder der Vorstand des bislang selbständigen Unternehmens noch dessen Gesellschafter müssen nach ihrer Meinung befragt werden, ob sie die Eingliederung ihres Unternehmens in einen Konzern wünschen, noch steht die öffentliche Meinung entgegen. Gegebenenfalls kann der Erwerb von Anteilsrechten auch allmählich erfolgen, indem der Paketbesitz bei günstiger Gelegenheit bis zu der die Herrschaft garantierende Größe arrondiert wird. Um die nötige Anzahl verkaufsbereiter Anteilseigner einerseits zu finden und andererseits den allmählichen Aufkauf billig zu halten, können weiterhin "Informationsdifferenzen", und zwar oft durch gezielte "understatement policy" aller Art von der spärlichen beziehungsweise untertreibenden Berichterstattung über die Lage und Entwicklung der Gesellschaft bis zu einer möglichst niedrig gehaltenen Dividende zu Hilfe genommen werden - eine Tatsache, die jüngst Stützel[1] mit Nachdruck deutlich gemacht und auf die auch Lenel[2] hingewiesen hat.

Gewiß, nicht jede Konzernbildung erfolgt aus Gründen der Macht- und Marktpolitik. Sie kann ebenso wie auch die Fusion ein Zeichen der Schwäche sein. Dank der besonderen Einfachheit und Billigkeit des Verfahrens sowie der anderen erwähnten Vorzüge ist sie jedoch ein besonders zur Machtpolitik geeignetes Mittel. Seine Zur-Verfügung-Stellung läßt die Gefahr der Konkurrenzbeschränkung und der Herstellung systemfremder Wirtschaftsordnungen durch Unternehmenskonzentration in greifbare Nähe rücken. Es ist ja daher die m.E. schwerwiegendste Feststellung des Ergebnisberichtes[3], daß eine Begünstigung der Organisationsform des Konzerns gegenüber dem Einheitsunternehmen sich aus den verschiedenen Gestaltungsfreiheiten ergibt, "die es dem Konzern ermöglichen, die Vorteile dieser Organisationsform in Anspruch zu nehmen, die Nachteile aber vermeiden zu können. Diese Gestaltungsfreiheiten sind teils vom Gesetzgeber und der Rechtsprechung zugelassen worden, teils ergeben sie sich aus der Finanzverwaltungspraxis. Die Tatsache also, daß der Konzern steu-

1) VfS. II, S. 95 ff.
2) Ursachen der Konzentration, S. 156 ff.
3) S. 59

erlich nicht zwangsläufig wie ein Einheitsunternehmen behandelt wird, hat nach dem Ergebnis der Untersuchungen die Organisationsform der Konzerne begünstigt. " Zu dieser Begünstigung besteht - wie dargelegt - wirtschaftspolitisch kein Anlaß. Wenn tatsächlich durch den Fortfall der konzernsteuerlichen Institute die Konzerne zur Vollfusion drängen, so wäre das nach dem Vorhergehenden jedenfalls kein Schade. Dies wäre um so unbedenklicher, als nunmehr die Konzentrations-Enquête den Nachweis für die Richtigkeit der schon immer bestehenden Vermutung erbracht hat, daß es weder die besondere gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung der organschaftlichen Ergebnisausschluß-Vereinbarungen noch allgemein tatsächliche Vorteile der besonders engen, betrieblich - technisch-rationellen Zusammenarbeit die Ursache für den Abschluß eines Organschaftsvertrages mit Ergebnisausschlußvereinbarung sind. Den Ausschlag haben vielmehr allein die mit der Organschaft verbundenen, außerordentlichen steuerlichen Vorteile, vor allem beim Verlustausgleich gegeben, die auch verständlich machen, warum - da sie nur demjenigen zukommen, der die für die Eingliederung erforderliche finanzielle Beteiligung hat - organschaftliche Ergebnisausschluß-Vereinbarungen in aller Regel nur mit Großaktionären, nicht jedoch mit Dritten, denen gegenüber möglicherweise eine ähnliche Abhängigkeit besteht (Großabnehmer, Zulieferer pp.) abgeschlossen werden. Nach dem Ergebnis der Enquête scheiden eben organschaftliche Ergebnisausschluß-Vereinbarungen zur Beherrschung oder Steuerung von Gesellschaften praktisch aus[1]. "Es zeigte sich, daß ein Teil der Konzerne, bei denen die einzelnen Tochtergesellschaften durch ihre differenzierte Produktions- und Marktstruktur häufig entgegengesetzte Ertragssituationen aufweisen, einen möglichst großen Kreis von Konzerngesellschaften in die körperschaftsteuerlichen Organkreise einbezieht. Andere Konzerne, bei denen die überwiegende Zahl der Gesellschaften regelmäßig Gewinne erzielt, haben Ergebnisausschluß-Verträge häufig nur mit wenigen Konzerngesellschaften, die mit Verlust abschließen und solange sie mit Verlust abschließen. Mit dem Eintritt in die Gewinnzone ging man vielfach zum körperschaftsteuerlichen Schachtelverhältnis über, wie umgekehrt auch von verlusttragenden Schachtelverhältnissen auf die körperschaftsteuerliche Organschaft übergewechselt wurde"[2]. Wurden steuerliche Vorteile nicht erzielt, so unterblieben organschaftliche Ergebnis-Ausschlußvereinbarun-

1) Ergebnisbericht S. 57

2) Ergebnisbericht S. 57

gen. Teilweise haben nach den Ermittlungen der Enquête gar die gesellschaftsrechtlichen Folgen - z.B. der Zwang zur Aufdeckung von Treuhandverhältnissen, der Fortfall der Haftungsbeschränkung - vom Abschluß der organschaftlichen Ergebnisausschluß-Vereinbarungen absehen lassen, obwohl offensichtlich alle Voraussetzungen hierfür vorlagen. Andererseits zeigt sich auch auf Grund des Ergebnisberichtes, daß das Problem der körperschaftsteuerlichen Organschaft eng mit dem des Schachtelprivilegs verbunden ist und am besten beide einheitlich zu lösen sind.

Hat der Organschaftsvertrag mit Ergebnisausschluß-Vereinbarung aber hinsichtlich seines gesellschaftsrechtlichen Inhalts kaum eine Bedeutung - mit dem Schachtelprivileg ist ohnehin keine besondere gesellschaftsrechtliche Gestaltung verbunden -, so verliert der - gegen eine Nichtanerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft - erhobene Einwand, der verstärkt für die Abschaffung des Schachtelprivilegs zu gelten hätte, erheblich an Zugkraft. Es ist nicht so, daß die "Organschafts- und die Ergebnisausschluß-Verträge nicht mehr aus dem modernen Wirtschaftsleben hinweggedacht werden können"[1] oder "daß die Grundlagen der industriellen Organisationsformen überhaupt in Frage gestellt sind"[2]. Das Problem hat sich zu der Frage der Aufrechterhaltung einer finanziellen Vergünstigung verengt. Auf den Fortbestand von steuerlichen Begünstigungen aber, die wirtschaftspolitisch bedenklich sind und den Wettbewerb verfälschen, kann niemand einen Anspruch haben. Es besteht vielmehr umgekehrt aller Anlaß, den benachteiligten Unternehmen - wenn schon nicht Begünstigungen - so doch endlich gleiche Chancen einzuräumen. Hiervon abgesehen konnte - speziell auf die körperschaftsteuerliche Organschaft bezogen - ernstlich niemand darauf vertrauen, daß diese von Praxis und Rechtsprechung ein für alle Male anerkannt würde. Ich will an dieser Stelle nicht nochmals auf alle Schwankungen in der Begründung und im Umfang der Organschaft und den Streit um ihre Rechtsgültigkeit eingehen, die zuletzt nur noch auf eine recht zweifelhafte gewohnheitsrechtliche Geltung gestützt werden konnte. Die körperschaftsteuerliche Organschaft war jedenfalls noch zu keiner Zeit ein völlig gesichertes Rechtsinstitut, weshalb der Hinweis auf Vertrauensschutz auch aus diesem Grunde fehl ging.

1) so Spitaler, StBJB 62/63, S. 405 ff. (432)

2) so der DIHT und der Bundesverband der Deutschen Industrie in der vom 12.1.1962 datierten unveröffentlichten Stellungnahme gegenüber dem "Brief aus München".

Endlich muß auch nicht aus internationaler Sicht der Konzern steuerlich begünstigt werden.[1] Im EWG-Raum kennen Frankreich, Italien und Belgien die Organschaft gar nicht. Die Niederlande kennen zwar die Einheitstheorie. Da diese aber nur für hundertprozentige Töchter gilt, beschränkt sie sich auf Unternehmen, für die sowieso die Mehrheitsvoraussetzungen für eine Fusion vorhanden sind. In den USA endlich liegt die Steuerbelastung im Falle der Wahl der Konzernbesteuerung noch höher als die der wahlweisen Einzelbesteuerung der Konzerngesellschaften. Auch das Schachtelprivileg ist in den der EWG angehörenden Ländern zum Teil unbekannt, zum Teil an geringere Voraussetzungen geknüpft.

Es ist danach festzuhalten, daß die Abschaffung von Schachtelprivileg und Organschaft keine anzuerkennende unternehmerische Entscheidungs- und Gestaltungsfreiheit beeinträchtigen würde. Andererseits würde sie aber spürbar wirtschaftsordnende Folgen haben. Sieht man die gekennzeichnete Bevorzugung der Konzerne und der Unternehmenskonzentration als wirtschaftspolitisch unerwünscht an, so hindert nichts, die Konsequenzen zu ziehen. Keinesfalls darf die - gleich wie verstandene - "Macht der Tatsachen" wiederum den Ausschlag geben. Bereits bei der Novellierung des Aktiengesetzes ist mit dieser Begründung ein wichtiges - gesellschaftsrechtliches - Mittel zur Einschränkung der Unternehmenskonzentration aus der Hand gegeben worden. Es muß zumindest bezweifelt werden, ob eine Einschränkung der Konzerngestaltungsmöglichkeiten und die Wiederherstellung der aktienrechtlichen Zuständigkeitsordnung, wie die Bundesregierung angenommen hat, an der Macht der Tatsachen gescheitert wäre. Aufgabe des Gesetzgebers ist es jedenfalls nicht, vor den Tatsachen zu kapitulieren, sondern sie im Sinne für richtig und notwendig erkannter Prinzipien zu gestalten. Die jetzt versuchte Normierung des Konzernrechts und damit die Sanktion der verschiedenen Konzerngestaltungen mag - als gesellschaftsrechtliche Lösung für sich betrachtet - noch hingenommen werden, weil sich der Gesetzgeber der Minderheiten und der Gläubiger besonders angenommen hat. Die versäumte Gestaltung der Wirtschaftsordnung oder, bescheidener ausgedrückt, die Einrichtung gleicher Wettbewerbsbedingungen kann aber nur noch mit den Mitteln des Konzernsteuerrechts nachgeholt werden.

---

1) hierzu im einzelnen Bühler, VfS. II S. 1167 ff.

§12 4. Abschnitt:

Die Unternehmereinheit

I. Voraussetzungen und Folgen der Unternehmereinheit

1. Rechtsgrundlagen der Unternehmereinheit im Überblick

Wie die Organschaft so verdankt auch die Unternehmereinheit ihre Entstehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und ist wie diese ein Kind der Rechtsprechung. Sie bleibt trotz mancher Versuche, sie auf andere Steuerrechtsgebiete auszudehnen, auf die Umsatzsteuer beschränkt. Im Gegensatz zur Organschaft ist sie aber bis heute nicht ausdrücklich gesetzlich normiert. Ihre Rechtfertigung wird aus § 2 Abs. I Satz 2 UStG. hergeleitet. Danach umfaßt das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Hat ein Unternehmer mehrere Einzelbetriebe, so ist immer ein einheitliches Unternehmen gegeben. Im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auch dann ein einheitliches Unternehmen angenommen, wenn hinter mehreren rechtlich voneinander getrennten, ja sogar rechtlich selbständigen Unternehmen eine oder mehrere gleiche Personen stehen. Dann spricht man von Unternehmereinheit im eigentlichen Sinne.

2. Die Voraussetzungen der Unternehmereinheit

Erforderlich zur Unternehmereinheit mit und zwischen mehreren Personenunternehmen und/oder Kapitalgesellschaften ist außer gleichen Gesellschaftern deren gleiche Beteiligung, eine einheitliche Willensbildung bei allen Gesellschaften und vor allem - als Gegensatz zur Organschaft - Nebenordnung der Gesellschaften[1]. Die Feststellung, ob diese Erforder-

1) RFH-Urt. V 202/39 v. 11. Okt. 1940, RStBl. 1940, S. 982; BFH-Urt. V 161/52 S v. 8. Febr. 1955, BStBl. III 1955, S. 113 ff.

nisse gegeben sind, begegnet in der Praxis öfters Schwierigkeiten. Sieht man von dem Problem der gleichen Beteiligung bei Personengesellschaften ab, so ist es vor allem die Frage der Nebenordnung, die immer wieder Schwierigkeiten bereitet. Nach der Rechtsprechung[1] müssen die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles eindeutig und ausschließlich das Verhältnis der Nebenordnung aufweisen. Ist gleichzeitig ein tatsächliches Unterordnungsverhältnis gegeben, so ist, selbst wenn sonst alle Voraussetzungen vorzuliegen scheinen, Unternehmereinheit ausgeschlossen. Spezialprobleme zu dieser Frage tauchen etwa bei der Frage von Unternehmereinheit und Organschaft bei Betriebsaufspaltungen auf; auch in anderen Fällen lassen sich manchmal wirtschaftliche und rechtliche Über-/Unterordnungen feststellen. Entscheidend ist auch hier jedenfalls das Gesamtbild der Verhältnisse.

Die Vorrangstellung der Organschaft ist von der Literatur teilweise heftig kritisiert worden. So wurde etwa geltend gemacht, bei Unternehmereinheit könne von Eingliederung gar keine Rede mehr sein. Der Tatbestand der Eingliederung sei von dem Tatbestand der Unternehmereinheit "absorbiert"[2]. Auch wurde auf die systematische Stellung von Unternehmereinheit und Organschaft im Gesetz hingewiesen. Dessenungeachtet ist der Bundesfinanzhof bei der obigen Abgrenzung von Organschaft und Unternehmereinheit verblieben[3].

3. Die Folgen der Unternehmereinheit

Die Folge der Unternehmereinheit ist, daß als Steuerschuldner nicht die einzelnen rechtlich selbständigen Einheiten, sondern die sie beherrschende Person oder Personengruppe angesehen wird. Innerhalb des Konzerns sind keine Umsätze steuerbar. Das Entgelt für Außenumsätze, das heißt Umsätze mit anderen, nicht der Unternehmereinheit angehörigen Unter-

1) BFH-Urt. V 161/52 S. a.a.O., S. 116
2) Ringleb, DB 1955, S. 954; Heinzmann, Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht, S. 127
3) BFH-Urt. V 66/57 U v. 23. April 1959, BStBl. III 1959, S. 256 ff.

kannte Urteil des Reichsfinanzhofes V A 581/33[1] bereits den Weg vorgezeichnet hatte. Bis dahin wurde das Problem nur unter der Frage der Unselbständigkeit, also der Organschaft gewürdigt.

b. Die Entwicklung nach dem Verbot der Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft nach Art. II des KRG. Nr. 15

Einen schwunghaften Aufstieg nahm das Institut der Unternehmereinheit, nachdem Art. II des KRG. Nr. 15 die Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft umsatzsteuerrechtlich aufgehoben hatte. Eine Umdeutung von Organverhältnissen in Fälle der Unternehmereinheit lag damit nahe. Dem hat zwar die Rechtsprechung einen Riegel vorgeschoben, in anderer Weise aber wirksame Schützenhilfe geleistet. Während die vom Reichsfinanzhof behandelten Fälle nämlich Unternehmereinheiten bei Personalgesellschaften zum Gegenstand hätten und solche mit dem Wortlaut des Gesetzes noch gerade in Einklang zu bringen waren, ging der Bundesfinanzhof - zunächst vorsichtig sich sichernd für zwei Kommanditgesellschaften auf Aktien - in der Anerkennung der Unternehmenseinheit weiter[2] und tat den letzten Schritt mit dem Urteil V 162/52 S[3], in dem grundsätzlich eine Unternehmereinheit mit allen juristischen Personen für möglich erklärt wurde.

2. Die Begründung der Unternehmereinheit und ihre Kritik

a. Das Argument von der Unmaßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Rechtsform

Die Begründung des Urteils V 162/52 S ist innerlich widerspruchsvoll, geschweige denn zwingend. Das Urteil erkennt zunächst selbst an,

1) v. 8. Juni 1934, Bd. 36, S. 214 = RStBl. 1934, S. 1486 f.
2) BFH-Urt. II 36/50 v. 15. Juni 1951, BStBl. III 1951, S. 215
3) v. 8. Febr. 1955, BStBl. III 1955, S. 113 ff.

"daß zwischen Personalgesellschaften und Rechtspersonen wesentliche und beachtliche Unterschiede in der rechtlichen und organisatorischen Struktur bestehen. Diese beruhen zum Teil auf Grundsätzen des Rechts, deren Wesen es verständlich erscheinen lassen, wenn für die Beurteilung der hier streitigen Frage das Schwergewicht auf die bürgerlich-rechtliche Form gelegt wird. Das gilt vor allem von dem Umstand, daß die juristische Person im Gegensatz zur Personalgesellschaft selbst eine Rechtspersönlichkeit und als solche Träger der Selbständigkeit ist".

Sodann folgt jedoch unvermittelt der lapidare Satz:

"Allein diese bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit ist wie auch sonst im Rahmen des Umsatzsteuerrechts für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft o h n e B e d e u t u n g. Entscheidend ist vielmehr, welches wirtschaftliche Gebilde als selbständiger Unternehmer am Verkehr teilnimmt. Dieser sich aus dem Wesen des Umsatzsteuerrechts ergebende Grundsatz ist seit langem für die Frage, wer als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne anzusprechen ist, maßgebend (vgl. Urteil des RFH V A 190/29 v. 5. Okt. 1929, RStBl. 1930, S. 121). Wirtschaftlich kann es sich auch bei der juristischen Person um einen Zusammenschluß von Personen handeln, die eine gemeinschaftliche Tätigkeit ausüben. Wie bei der Personalgesellschaft ist dann auch bei der Rechtsperson die in ihr zusammengeschlossene Personengruppe die wirtschaftliche Trägerin der gewerblichen Tätigkeit, die sie unter dem Namen der Rechtsperson auch nach außen hin ausübt. Ihr muß deshalb auch die Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zugesprochen werden".

b. K r i t i k

α. D e r R e c h t s w e r t d e r j u r i s t i s c h e n P e r s ö n l i c h k e i t u n d d a s P r i n z i p d e r G l e i c h m ä ß i g k e i t d e r B e s t e u e r u n g

Die Begründung der Unternehmereinheit besteht also im wesentlichen darin, daß der so oft wiederholte Satz von der Unmaßgeblichkeit der bürger-

lich-rechtlichen Rechtsform herangezogen und auf wirtschaftliche Gleichheiten zwischen Personal- und Kapitalgesellschaften abgestellt wird. Als innere Rechtfertigung wird zusätzlich von der Literatur angegeben, Ziel der Unternehmereinheit sei die gleichmäßige und (relativ) gerechte Behandlung gleichgelagerter Tatbestände[1].

Demgegenüber muß das gleiche wie bei der Organschaft gesagt werden. Die juristische Persönlichkeit einer Gesellschaft ist - von dem Fall eines inhaltslosen Gesellschaftsmantels abgesehen - keine leere Hülle ohne praktische, das heißt wirtschaftliche Bedeutung[2]. Wenn ihr keine Bedeutung zukäme, so wäre es unverständlich, warum sie überhaupt zur unternehmerischen Betätigung gewählt wird. Von einer wirtschaftlich - geschweige denn rechtlich - völlig gleichen Lage mit Personalgesellschaften kann niemals gesprochen werden. Allenfalls kann eine wirtschaftliche Gleichheit in bestimmten Punkten gegeben sein. Der vergröbernde und deshalb fehlleitende Satz: "Wirtschaftlich aber kann kein Unterschied darin erblickt werden, ob eine Rechtsperson mehrere Betriebe hat oder ob der gleiche Unternehmer mehrere bürgerlich-rechtlich verselbständigte Betriebe führt", geht gerade für die hier zu entscheidende Frage, ob ein einheitliches Unternehmen und damit ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliegt, fehl. Denn für die unternehmerische Entscheidung, eine Kapitalgesellschaft oder ein Personenunternehmen zu gründen, ist es von großer und meist sogar ausschlaggebender Bedeutung, ob eine Haftungsbeschränkung wegen des besonderen Unternehmensrisikos, ob der Zugang zum Kapitalmarkt und die Verwirklichung ähnlicher Überlegungen das sachliche Gebot sind. Es mag sein, daß bei mehreren nebengeordneten Gesellschaften mit gleichen Beteiligungsverhältnissen auch ein einheitlicher Wille der gleichen Gesellschafter vorliegt und daß diese wirtschaftlich als die eigentlichen Träger erscheinen. Daraus kann aber nicht die Annahme eines einheitlichen Unternehmens hergeleitet werden. Denn auf dem Wege über den einheitlichen Willen der Gesellschafter kann nicht so getan werden, als ob es für diesen Willen gleichgültig gewesen wäre, ob eine Unternehmensvergrößerung durch Errichtung einer Betriebsstätte innerhalb des schon bestehenden Einheitsunternehmens oder durch die Grün-

1) Heinzmann, Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht, S. 48 f.

2) a.A. Heinzmann, a.a.O., S. 24

dung einer juristisch verselbständigten Gesellschaft vorgenommen worden wäre. Allenfalls in Fällen, in denen die Wahl der Rechtsform für die unternehmerische Betätigung völlig gleichgültig gewesen war, hätte ein bei wirtschaftlicher Betrachtung "gleiches Unternehmen" angenommen werden können. Der einheitliche Wille und die gleiche Beteiligung sind richtiger Ansicht nach gar keine Anknüpfungspunkte für die Frage, ob ein einheitliches Unternehmen besteht. Vor allem sind auch hier nicht so sehr die Fälle bedenklich, in denen ein Unternehmer von seiner bisherigen Tätigkeit eine Funktion abspaltet und rechtlich verselbständigt oder bei Neuaufnahme einer weiteren Tätigkeit gleich eine juristische Person gegründet wird. Für diese ließe sich allenfalls noch von einer (relativ) gleichen und gerechten Behandlung gleicher Tatbestände gegenüber der Errichtung rechtlich unselbständiger Wirtschaftskomplexe sprechen. Letzteren aber kaum vergleichbar ist die Angliederung bislang selbständiger Kapitalgesellschaften. Hier bestehen doch zu wesentliche wirtschaftliche Unterschiede zu der als Vergleichspunkt in Betracht kommenden Neuerrichtung unselbständiger Betriebe.

ß. Die Verselbständigung des steuerlichen Unternehmerbegriffs durch die Rechtsprechung und ihre Vereinbarkeit mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu der Zulässigkeit von Durchgriffen auf Tatbestände im Kreis und in der Person der Gesellschafter

Daß Gesellschafter wirtschaftlich als eigentliche Träger einer Kapitalgesellschaft erscheinen, spricht keinesfalls für deren Unternehmereigenschaft. Denn es ist ja der Zweck der juristischen Person, der Grund, warum die Rechtsordnung dieses Institut überhaupt zur Verfügung gestellt hat, daß sie das Kleid hergibt, unter dem die Gesellschafter ihre Interessen verfolgen. Hiervon abgesehen, ist infolge der immer weitergehenden Verselbständigung der juristischen Person unter dem Gedanken des "Unternehmens an sich" hierin wirtschaftlich bei vielen Gesellschaften und rechtlich etwa infolge Normierung neuer Gesellschaftsrechte eher eine - Bestrebungen wie der Unternehmereinheit - entgegengesetzte Entwicklung eingetre-

ten als umgekehrt, so daß eigentlich damit auch dem Steuerrecht der Weg, die juristische Person als solche ernst zu nehmen, vorgezeichnet war. Es ist ein schwerer Eingriff in "eine Grundform unserer Rechtsform", ja geradezu die Umkehrung des Aufbaus der juristischen Person, wenn das Handeln der Gesellschaftsorgane, in denen die wirtschaftlichen Träger, die Gesellschafter, sitzen und die per definitionem für die juristische Person tätig werden, statt dieser den Gesellschaftern zugerechnet wird. Mit einem besonderen Begriff des Unternehmens im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist hier nun einmal nicht zu helfen, weil es nicht angeht, daß einem Institut auf einem Teilgebiet der Rechtsordnung ihr eigentliches Dasein abgesprochen ist, während die übrigen Rechtsgebiete dieses noch anerkennen und erhebliche andere Folgen daraus ziehen. Ob dem Gesetzgeber eine solch verschiedene Handhabung erlaubt ist, kann hier dahinstehen. Das Bundesverfassungsgericht hat dies in seinem Urteil vom 24. Jan. 62[1] zu § 8 Nr. 6 GewStG. für unzulässig gehalten. Der Verstoß gegen Klarheit, Einheit und innere Autorität der Rechtsordnung lag hier ganz besonders klar auf der Hand, da das Gewerbesteuergesetz selber den Steuergegenstand prinzipiell nach Rechtsform des bürgerlichen Rechts bestimmt. Im Falle des Umsatzsteuergesetzes mag die Sache insofern anders sein, als der Unternehmer im Vordergrund steht, auf die Rechtsform zumindest nicht ausdrücklich abgestellt ist. Jedenfalls ist vom Gesetzgeber der Begriff des Unternehmers so, wie er im Falle der Unternehmereinheit verstanden wird, keinesfalls im Umsatzsteuergesetz definiert worden. Dies gibt auch das Urteil des Bundesfinanzhofes V 162/52 S[2] für die Unternehmereinheit sogar zwischen Personengesellschaften und die Organschaft für die Zeit vor 1934 zu. Durch das UStG. 1934 ist allenfalls eine Änderung im Sinne der Legalisierung der Organschaft eingetreten. Die - neue - Begriffsbestimmung über die Einheit von Unternehmer und Unternehmen umfaßte aber ebenfalls eindeutig nicht die Unternehmereinheit mit und zwischen Kapitalgesellschaften, was auch daraus hervorgeht, daß es insgesamt weit über dreißig Jahre nach dem ersten UStG. und über zwanzig Jahre nach dem UStG. 1934 gedauert hat, bis diese "Auslegung" gefunden wurde. Von einer "logischen Konsequenz aus dem Umsatzsteuergesetz"[3] kann erst recht nicht gesprochen werden. Die Steuerrechtsprechung ist mit der so verstandenen

1) BStBl. I 1962, S. 492 u. 500

2) BStBl. III 1955, S. 114

3) so aber Heinzmann, Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht, S. 23

Unternehmereinheit von dem übrigen Teil der Rechtsordnung ohne gesetzliche Verankerung abgewichen. Mißt man die Unternehmereinheit mit und zwischen Kapitalgesellschaften an den Maßstäben, die das Bundesverfassungsgericht aufgestellt hat, so läßt sich kaum eine Vereinbarkeit feststellen. Durchgriffe werden - von gesetzlichen Normierungen abgesehen - "nur im engsten Rahmen und aus dringlichsten Gründen" zugelassen. Solche sind aber weder aus wirtschaftlicher Notwendigkeit noch zur Wahrung der inneren Autorität der Rechtsordnung gegeben. Mit der "Entwicklung" der "vertikalen und horizontalen Konzentration und der Rationalisierung" "Schritt zu halten", war auch dann nicht Aufgabe der Rechtsprechung, wenn gesetzliche Regelungen fehlten[1], und darüber zu befinden, was "wirtschaftsgerecht" war, war ebenfalls nicht Sache der Rechtsprechung, sondern des Gesetzgebers. Diesem hätte aber - entgegen einer weitverbreiteten Ansicht - nicht bloß eine "notwendige Anpassung" an die Gegebenheiten, sondern gerade umgekehrt die Wirtschaftslenkung offengestanden. Nicht die von dem Urteil V 162/52 S für rechtsungültig gehaltene Interpretation des Unternehmerbegriffes in § 17 Abs. 1 UStDB der Bundesregierung stellt eine Anmaßung von Gesetzgebungsgewalt durch die Bundesregierung dar, sondern viel eher umgekehrt die "Interpretation" des Bundesfinanzhofes zur Unternehmereinheit macht die Rechtsprechung zum Gesetzgeber. Die Rechtsprechung zur Unternehmereinheit ist ein weiteres Beispiel für die Mißachtung der Rechtseinheit durch das Steuerrecht. Herbeizuwünschen ist deshalb auch aus diesem Grunde ein Systemwechsel von der Allphasen-Brutto-Umsatz-Besteuerung zur Mehrwertsteuer, die freilich erst für die Zukunft Abhilfe schaffen kann. Bis dahin sind Änderungen in der Rechtsprechung - so begrüßenswert sie vom Standpunkt des Rechts sein würden - wohl kaum zu erwarten.

1) so aber Heinzmann, a.a.O., S. 29 f.

5. Abschnitt:

Besondere Rechtsinstitute und privatrechtliche Gestaltungen auf dem Gebiete des Gesellschafts- und Steuerrechts und ihr Verhältnis zur Organschaft und zur Unternehmereinheit

§ 13 1. Kapitel:

Verlustabzug (Verlustvortrag), Gewerbeverlust und ihr Verhältnis zur Organschaft

I. Einleitung

1. Die steuerliche Periodenabgrenzung und die besondere Bedeutung eines Verlustausgleichs für kleine und spezialisierte Unternehmen als konzentrationshemmendes Mittel

Von größtem steuerlichen Interesse kann die Verteilung der Steuerlasten im Sinne einer Milderung der steuerlichen Periodenabgrenzung sein. Wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit aus irgendwelchen Gründen in die Verlustzone geraten ist, nunmehr aber ein gutgehendes Geschäft betreibt, so ist ohne weiteres einzusehen, daß der jeweilige Einschnitt durch die steuerliche Heranziehung für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr ohne jede Berücksichtigung eines außerhalb des betreffenden Veranlagungszeitraumes erzielten Gewinnes beziehungsweise Verlustes aus der Sicht einer organischen Betriebsführung etwas Willkürliches an sich hat. In der Zeit des Verlustes können die Erträge und damit die gezahlten Steuern der vergangenen Jahre nicht ausgeglichen und, wenn das Geschäft floriert, nicht die negativen Ergebnisse der Vorjahre geltend gemacht werden. Ganz besonders negativ wirkt sich das für den Unternehmer aus, wenn noch eine Umstellung und damit erhebliche Investitionen erforderlich waren. Aber auch wenn zuvor zwar keine Verluste eingetreten waren, aber in Zeiten der Hochkonjunktur plötzlich viel verdient wird und damit hohe einkommensteuerliche Progressionsstufen erreicht werden, macht sich die schwankende Veranlagung recht bemerkbar, und ein Ausgleich mit minder ertragreichen Jahren wäre wünschenswert. Dabei wäre

zumindest ein Verlustausgleich gerade für kleine und spezialisierte Unternehmungen bedeutsam, weil sich bei ihnen jede Veränderung der betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten viel schneller auswirken kann als bei großen, vielseitigen Unternehmungen[1]. Während letztere oft schon innerhalb eines Jahres etwaige Verluste der einen Sparte mit Gewinnen der anderen ausgleichen können[2], kann der Ausgleich bei ersteren nur im Laufe der Zeit erfolgen. Nähert die Gesetzgebung die steuerlichen Bedingungen beider insoweit an, so trägt sie nicht nur zur Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen bei, indem sie nicht durch Leistungen erzielten Vorteilen entgegenwirkt, sondern fördert auch die Spezialisierung einer arbeitsteiligen Wirtschaft.

2. Überblick über die gesetzgeberischen Möglichkeiten eines steuerlichen Verlustausgleichs

Der Möglichkeiten, eine Abschwächung der steuerlichen Periodenabgrenzung zu erreichen, bestehen mehrere. So hat zum Beispiel das pr. EStG. von 1891 eine Besteuerung nach einem Dreijahresdurchschnitt gekannt[3]. Ihr Hauptvorteil bestand darin, daß sie infolge der durchschnittlichen Belastung in großem Maße sowohl Verluste als auch besonders hohe Gewinne mit niedrigeren kompensieren konnte. Dies ist bei dem gleich noch zu behandelnden Verlustvortrag beziehungsweise Verlustabzug nur für Verluste möglich[4]. Sie würde sich indessen ungerecht auswirken, weil ein Teil der Einkommensteuer an der Quelle erhoben wird und die demzufolge Nichtveranlagten den Dreijahresdurchschnitt nicht in Anspruch nehmen konnten. Andererseits erhöhte sich in Verlustjahren zunächst noch die Steuerlast der Unternehmungen, anstatt daß diese entlastet wurden. Der Dreijahresdurchschnitt wurde deshalb in Deutschland im Zuge der Erz-

1) Hierzu auch W. A. Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 73 f.
2) Hierzu zählt auch der Gewinn- und Verlustausgleich via Organschaft.
3) Hierzu wie zum folgenden auch Plew, FR 1949, S. 43 ff. u. W. A. Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 74 ff.
4) was Plew, a.a.O., S. 43 gegen diese anführt.

bergerschen Steuerreform abgeschafft.

Einen anderen Weg hat das Einkommensteuerrecht der USA eingeschlagen, das sowohl den Verlustvortrag als das sogenannte "carry back" zugelassen hat, mit dessen Hilfe auch Gewinne vorliger Jahre in Verlustjahren angerechnet werden können. Dieses System hat ebenfalls eine stark ausgleichende Wirkung, soweit zu irgendeiner Zeit Verluste eingetreten sind. Dagegen hilft es nicht bei progressiver Gestaltung der Einkommensteuer und einem fortlaufend positiven Ergebnis. Es hat für die Liquidität des Unternehmens den großen Vorzug gegenüber der Durchschnittsbesteuerung, daß in Verlustjahren nicht nur keine Steuern bezahlt zu werden brauchen, sondern unter Umständen aus den vorigen Gewinnjahren noch Mittel aus zurückgezahlten Steuern zur Verfügung stehen.

II. Die Rechtslage in Deutschland

1. Überblick über die Rechtsentwicklung in Deutschland

In Deutschland ist mit Ergänzung des EStG. 1925 § 15 durch die Gesetzesnovelle vom 29.6.29 (RGBl. I S. 123) an die Stelle der Besteuerung nach dem Dreijahresdurchschnitt zunächst der Verlustvortrag für buchführende Gewerbetreibende und Landwirte getreten, aber dann vom EStG. 1934 nicht übernommen worden. Das Gesetz zur Änderung des EStG. vom 1.2.38 (RGBl. I S. 99) führte stattdessen den Verlustabzug - und zwar als Sonderausgabe - für den Zeitraum von zwei Jahren ein, der durch MRG Nr. 64 auf drei und durch das EStG. 55/58 als selbständiger § 10 d auf nunmehr fünf Jahre erhöht wurde[1].

2. Inhalt des Verlustabzuges (Verlustvortrags), des Gewerbeverlustes und ihre Bedeutung

Zweck und Bedeutung des Verlustabzuges und des Verlustvortrags liegen darin, "daß bis zur Höhe des in einem Steuerabschnitt entstandenen vor-

1) Zu den Hintergründen der zeitweisen Versagung des Verlustvortrages s. Schneider, Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, S. 75 f.

tragsfähigen Verlustes die Einkünfte der beiden[1] nächsten Steuerabschnitte steuerfrei sein sollen.

Dadurch, daß der im Veranlagungszeitraum entstandene vortragsfähige Verlust auf die folgenden Veranlagungszeiträume fortwirkt, wird insoweit zugunsten des Verlustabzuges das zum steuerlichen Begriff des Einkommens notwendig gehörende Zeitelement aufgegeben"[2].

Die gleiche Funktion wie Verlustvortrag und Verlustabzug im Einkommens- und kraft § 6 KStG. im Körperschaftsteuerrecht besitzt im Gewerbesteuerrecht der sogenannte Gewerbeverlust des § 10 a GewStG.

Bei aller Ähnlichkeit zwischen Verlustvortrag und Verlustabzug, weswegen beide Begriffe oft als gleichbedeutend gebraucht werden, bestehen jedoch außer dem verschiedenen Wortlaut sachliche Unterschiede insofern, als der Verlustabzug heute auch dann geltend gemacht werden kann, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr Gewerbetreibender ist.

Der Verlustabzug dient mithin eindeutig der Errechnung des steuerpflichtigen Einkommens, nicht der Ermittlung von gewerblichen Einkünften[3].

Verlustvortrag beziehungsweise Verlustabzug vermeiden einerseits die Nachteile der Durchschnittsbesteuerung, lassen aber keinen Ausgleich unterschiedlicher Gewinne und damit Vermeidung hoher Progressionsstufen zu, die nur für einen bestimmten Veranlagungszeitraum Platz greifen. Für den Gewerbeverlust kann übrigens eine ähnliche Situation entstehen, wenn die Gemeinde die Gewerbesteuersätze zwischenzeitlich geändert hat. Dennoch bleibt die oben gekennzeichnete wirtschaftspolitische Bedeutung von Verlustabzug und Gewerbeverlust groß genug.

---

1) für die Rechtslage nach EStG. 1938, Anm. d. Verf.
2) BFH-Urt. IV 90/50 U v. 1. Dez. 1950, BStBl. III 1951, S. 21 ff. (22)
3) s. hierzu BFH-Gutachten I D 4/50 S v. 25. Jan. 1951, BStBl. III 1951, S. 68 ff.

III. Das Verhältnis von Verlustabzug (Verlustvortrag) und Gewerbeverlust zur Organschaft

1. Die sofortige Übernahme vorvertraglicher Verluste verbunden mit einer von diesem Zeitpunkt an gültigen organschaftlichen Gewinn- und Verlustübernahme

Im Rahmen steuerlicher Begünstigungen von Unternehmenszusammenfassungen interessiert hier insbesondere das Verhältnis von Verlustabzug beziehungsweise von Gewerbeverlust und Organschaft, das heißt die Behandlung vororganschaftlicher Verluste, ihrer Übernahme durch den Organträger und die Ausnutzung des Verlustabzuges beziehungsweise Gewerbeverlustes durch Organgesellschaft oder Organträger. Kann nämlich die Vergünstigung des Verlustabzuges beziehungsweise Gewerbeverlustes auch nach Begründung der Organschaft von einem der beiden Unternehmen zum Ausgleich von Gewinnen steuermindernd in Anspruch genommen werden, so bestünde ja ein erheblicher Anreiz, in Schwierigkeiten geratene Unternehmen aufzukaufen. Der dekonzentrierende Effekt des Verlustabzuges und des Gewerbesteuerverlustes wäre in diesen Fällen dem Gegenteil gewichen. Wie hat sich die Rechtsprechung zu diesem Problem gestellt?

Soweit ersichtlich, ist die erste neuere Entscheidung, die hiermit sich zu beschäftigen hatte, die des Urteils I 73/54 U[1]. Das Urteil unterscheidet dabei zwei Möglichkeiten zivilrechtlicher Gestaltung. Zunächst ist es denkbar, daß der Organträger sich neben einer vom Zeitpunkt des Vertragsschlusses an geltenden Gewinn- und Verlustübernahme im Organschaftsvertrag verpflichtet, sofort auch die vorvertraglichen Verluste zu übernehmen. Diese Verpflichtung hat dann nichts mit der eigentlichen organschaftlichen Gewinn- und Verlustübernahme zu tun. Sie ist vielmehr eine "zusätzliche besondere Verpflichtung zur Zahlung bestimmter Beträge, für die der Verlust der Tochtergesellschaft das Motiv bildet".[2] Keinesfalls ist deshalb eine steuerlich unzulässige Rückwirkung des Organschaftsvertrages anzunehmen. Im übrigen sieht der Bundesfinanzhof mit Recht in der Übernahme der Verpflichtung einen Vorgang auf gesellschaftlicher Ebene. Es handele sich da-

1) v. 8. März 1955, BStBl. III 1955, S. 187 ff.
2) BFH-Urt. I 73/54 a.a.O., S. 191

bei um eine Einlage in die Tochtergesellschaft, die zu aktivieren sei. Eine Abschreibung der Anteile auf den niedrigeren Teilwert bleibe der Muttergesellschaft unbenommen. Die eigentliche Frage des Verlustabzuges hat der Bundesfinanzhof nicht entschieden. Da Einlagen aber den Gewinn der Gesellschaft im Sinne von § 4 EStG. (dazu gehört auch der Verlust) nicht erhöhen, wird man meines Erachtens den steuerlichen Verlustabzug bei der Organgesellschaft zulassen müssen, soweit diese eigenes Einkommen hat.

2. Die Abhängigkeit des Wirksamwerdens einer organschaftlichen Ergebnisübernahmevereinbarung von dem Ausgleich der Verluste der Tochtergesellschaft durch eigene Gewinne

Weiter kann, was vertraglich ohne weiteres zulässig ist, das Wirksamwerden einer organschaftlichen Ergebnisabführungsvereinbarung davon abhängig gemacht werden, daß zunächst die Verluste der Organgesellschaft im Rahmen eines Verlustabzuges durch deren eigene Gewinne in den späteren Jahren ausgeglichen werden und infolgedessen bis dahin der Organträger keine Gewinne übertragen erhält, aber auch keine Verluste übernimmt. Dann ist, wie das Urteil I 73/54 U ausführt, das Verhältnis der Gesellschafter zu ihrer Kapitalgesellschaft nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts zu beurteilen. Der Verlustabzug bei der Tochtergesellschaft kann deshalb steuerlich bei der Muttergesellschaft nicht als Aufwand der Zeit des Organschaftsverhältnisses angesehen werden.

3. Die eigentliche Übernahme vorvertraglicher Verluste im Rahmen einer organschaftlichen Gewinn- und Verlustübernahme

a. Die Rechtsprechung

Offen blieb nach dem Urteil I 73/55 U noch die Entscheidung darüber, was mit dem Verlustabzug beziehungsweise Gewerbeverlust geschehen

sollte, wenn, ohne daß die vertraglichen Gestaltungen zu 1. oder 2. vorlagen, die Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarung mit der Zeit des Abschlusses auch in Kraft treten sollte (3. Gestaltungsmöglichkeit). Mit diesem Problem haben sich die Urteile des Bundesfinanzhofes I 254/55 U[1] für den Gewerbeverlust und I 73/55 U[2] für den Verlustabzug befaßt und die oben gestellte Frage, ob der Organträger einen der Organgesellschaft zustehenden Verlustabzug beanspruchen dürfe, verneint. Dabei hat das Urteil I 254/55 U die Inanspruchnahme des Gewerbeverlustes nicht nur in der Form versagt, daß die Gewinne von Organgesellschaft und Organträger zusammengerechnet und von dem so ermittelten Gewerbeertrag des Organträgers der Gewerbeverlust abgezogen wurde, sondern auch, wenn zunächst der Gewinn der Organgesellschaft mit einem Gewerbeverlust verrechnet, dann aber der überschießende Teil des Gewerbeverlustes als negativer Gewerbeertrag von dem Organträger auf Grund Organschaftsvertrages übernommen wurde und diesem dadurch zugute kam. Ein Verlustabzug beziehungsweise Gewerbeverlust wurde immer nur bei der Organgesellschaft und nur so weit zugelassen, als diese eigenes Einkommen beziehungsweise eigenen Gewerbeertrag hatte.

b. Der Charakter des Verlustabzuges (Verlustvortrages) und des Gewerbeverlustes als einer persönlichen Vergünstigung

Die soeben dargestellte Rechtsprechung scheint auf den ersten Blick nicht selbstverständlich. Sieht man hier einmal davon ab, daß der Geltendmachung des Verlustabzuges (Gewerbeverlustes) durch den Organträger Bedenken wegen unzulässiger steuerlicher Rückwirkung des Organschaftsvertrages entgegengestanden hätten[3], so könnte man sich fragen, warum der Bundesfinanzhof dem Organträger - sei es in der einen oder anderen oben genannten Form und notfalls unter Verwendung der wirtschaftlichen

1) v. 31. Jan. 1956, BStBl. III 1956, S. 91 f.
2) v. 14. Febr. 1956, BStBl. III 1956, S. 151 ff.
3) hierzu BFH-Urt. I 75/57 U v. 15. April 1958, BStBl. III 1958, S. 299 f. (300)

Betrachtungsweise - den Verlustabzug (Gewerbeverlust) nicht zuerkannt hat. Für die Verlagerung des Verlustabzuges im Körperschaftsteuerrecht konnte die Begründung noch in dem hier besonders streng gewahrten Prinzip der Maßgeblichkeit der Rechtsform und der ständigen Ablehnung der Einheitstheorie gesehen werden, für den Gewerbeverlust hätten wegen der Betriebsstätteneigenschaft der Organgesellschaft Bedenken in dieser Hinsicht schon mit weniger Berechtigung geltend gemacht werden können. Tatsächlich liegt der Hauptgrund für die Entscheidung des Bundesfinanzhofes auch nicht hierin. Um sie verstehen zu können, muß man sich noch einmal Sinn und Zweck des Verlustabzuges (Gewerbeverlustes) vor Augen halten. Der Verlustabzug (Gewerbeverlust) ist gewährt worden, um die durch die Zeitabschnittsbestimmung hervorgerufenen Ungerechtigkeiten bei der steuerlichen Veranlagung in gewissem Umfange zu beseitigen und da ein Unternehmen von der Besteuerung freizustellen beziehungsweise dessen Steuerlast zu mindern, wo über mehrere Jahre verteilt effektiv kein oder nur ein geringeres Einkommen (geringerer Gewerbeertrag) als das in dem Veranlagungszeitraum ermittelte besteht. Daraus folgt, daß der Verlustabzug (Gewerbeverlust) nur demjenigen zustehen kann, der auch tatsächlich den Verlust erlitten hat. Es handelt sich hier um eine persönliche Vergünstigung, die ihrer Natur nach nicht übertragen werden kann. Für den Gewerbeverlust wird zusätzlich noch Unternehmensgleichheit gefordert, was aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer geschlossen wird[1]. Ein bloß sachliches Fortbestehen des Unternehmens hat nach der Rechtsprechung niemals genügt, um den Verlustabzug weiterzugeben. Wie streng die Rechtsprechung in den Anforderungen an die Personengleichheit war, ergibt sich daraus, daß weder im Falle der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften[2] noch bei Umwandlung[3], selbst wenn es sich um eine nur formwandelnde handelte[4],

1) BFH-Urt. IV 353/60 U v. 1. Dez. 1960, BStBl. III 1961, S. 65; BFH-Urt. IV 666/55 U v. 19. Dez. 1957, BStBl. III 1958, S. 210 ff.
2) RFH-Urt. I A 107/36 v. 19. Mai 1936, RStBl. 1936, S. 790.
3) z.B. RFH-Urt. VI 433/40 v. 2. Juli 1941, RStBl. 1941, S. 658 für die Übertragung des Geschäftsbetriebes einer Ein-Mann-GmbH auf den Alleingesellschafter;
RFH-Urt. VI 236/42 v. 26. Aug. 1942, RStBl. 1942, S. 1024 für den Gewerbeverlust im Falle der Umwandlung einer AG in eine KG
4) RFH-Urt. I A 84/36 v. 12. Mai 1936, RStBl. 1936, S. 789 f.; RFH-Urt. I 210/43 v. 7. März 1944, RStBl. 1944, S. 502 f.

noch im Falle des Überganges eines von dem Vater betriebenen Geschäftes auf den Sohn im Wege des Erbganges[1] dieselbe Person angenommen wurde. Inzwischen ist zwar für die formwechselnde Umwandlung nach §§ 257 ff. AktG. beziehungsweise §§ 40 - 42 des G. über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften vom 12.11.56 (BGBl. I S. 844) infolge des Urteils des Bundesfinanzhofes I 78/58 U[2] und des Urteils I 72/58 U[3] eine andere Rechtslage gegeben. Hierbei handelt es sich aber nur um eine Korrektur der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, da bürgerlich-rechtlich keine Änderung der Rechtspersönlichkeit vorliegt und die Aufspaltung zwischen einer bürgerlich-rechtlichen und einer steuerrechtlichen Rechtsperson durch den Bundesfinanzhof mit Recht abgelehnt wurde. Dagegen bildet das Urteil VI 49/61[4], wonach der Übergang des Verlustabzuges auf den Erben anerkannt wird, nunmehr eine echte Einschränkung. Es bedeutet ein Abgehen von dem in jahrzehntelanger Rechtsprechung gewahrten Grundsatz der bürgerlich-rechtlichen Personenidentität. Mag diese Rechtsprechung auch eine Erhaltung kleinerer und mittlerer Konkurrenten mit sich bringen, so ist das Urteil doch recht bedenklich[5]. Wie die Rechtslage indessen auch sein mag[6], so muß es jedenfalls bei dieser Ausnahme im übrigen verbleiben.

---

1) z.B. RFH-Urt. VI A 875/34 v. 7. Nov. 1934, StW. 1935, Teil 2, Sp. 47 ff.

2) v. 19. Aug. 1958, BStBl. III 1958, S. 268 f.

3) v. 9. Sept. 1958, BStBl. III 1959, S. 48 ff. für den Gewerbeverlust

4) v. 22. Juni 1961, BStBl. III 1962, S. 386 f.

5) ebenso Grieger, StBJB. 1962/63, S. 135 f.

6) so ist der Verlustabzug (Gewerbeverlust) noch abgelehnt worden in dem BFH-Urt. IV 666/55 U v. 19. Dez. 1957, BStBl. III 1958, S. 210 ff. für einen Unternehmerwechsel kraft Erbganges; desgl. Urt. I 197/57 U v. 23. Juli 1958, BStBl. III 1958, S. 426 f., das es ausdrücklich als gleichgültig bezeichnet, ob eine vorweggenommene unentgeltliche Erbfolge oder eine Verfügung von Todes wegen zu dem Unternehmerwechsel geführt habe

c. Die Entscheidung des Problems

Aus dem Charakter des Verlustabzuges (Gewerbeverlustes) als persönlicher Vergünstigung folgt ohne weiteres, daß, wenn man für die Körperschaftsteuer die Einheitstheorie anerkennen und demzufolge ein eigenes Einkommen der Organgesellschaft verneinen würde beziehungsweise für die Gewerbesteuer eine "wirtschaftliche Umwandlung" der Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers anzuerkennen gewillt wäre mit dem Resultat, daß die Organgesellschaft ihre Eigenschaft als steuerliche Körperschaft verloren hätte, der Verlustabzug beziehungsweise der Gewerbeverlust konsequenterweise nicht nur bei dieser, sondern ebenso auch dem Organträger verlorenginge[1]. Die Betonung der eigenen steuerlichen Rechtspersönlichkeit der Organgesellschaft und damit die Absage an die wirtschaftliche Betrachtungsweise waren in diesem Falle also nur vorteilhaft, was von denjenigen übersehen wird[2], die eine Auswirkung des Verlustabzuges (Gewerbeverlustes) auf den Organträger befürworten. Aus dem Wesen des Verlustabzuges beziehungsweise Gewerbeverlustes ergibt sich gerade nicht, wie Boeker[3] meint, ihre Anwendung bei dem Organträger, und dies bedeutet entgegen Eyerich[4] nicht "ein Verlassen der bisher eindeutigen und ständigen oberstrichterlichen Rechtsprechung", sondern ihre Bestätigung.

Neuerdings hat Birkholz[5] sich mit Möglichkeiten befaßt, wie durch Hilfeleistungen seitens des Organträgers der Verlustabzug gleichwohl auch dann für die Organgesellschaft ausnutzbar ist, wenn diese alleine keine Möglichkeit besäße, innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit den Verlustabzug zu nutzen. Er hat die Gewährung von unverzinslichen Gesellschafterdarlehen und die unentgeltliche Übernahme der Geschäftsführung durch den Organträger für zulässig erachtet. Zunächst bestehen wegen der

1) so mit Recht BFH-Urt. 254/55 U v. 31. Jan. 1956, BStBl. III 1956, S. 91 f. (92) u. I 73/55 U v. 14. Febr. 1956, BStBl. III 1956, S. 151 ff. (154)
2) so z.B. Boeker, BB 1954, S. 221 ff. (223 f.); Eyerich, BB 1954, S. 1026 f.
3) a.a.O.
4) a.a.O.
5) StBJB 1962/63, S. 256

Übernahme der Geschäftsführung durch einen als Kapitalgesellschaft ausgestalteten Organträger wegen der §§ 70 Abs.II, 75 Abs.I Satz 3 AktG., 6 GmbHG., Bedenken, wie schon Birkholz anführt. Die Frage der steuerlichen Anerkennung der Gewährung von unentgeltlichen Nutzungen beziehungsweise anderen Leistungen ist im übrigen ein allgemeines Problem, das bereits unter A 3. Abschnitt 3. Kapitel II. 2. behandelt wurde. Soweit in den gewährten Leistungen stille Reserven stekken, so ist damit nach der hier vertretenen Ansicht unweigerlich wegen des Einlagecharakters der Gewährung der Nutzungsmöglichkeit eine Gewinnrealisierung verbunden. Von einer Steuerermäßigung auf den Gesamtkomplex des Konzerns gesehen würde in diesen Fällen deshalb kaum die Rede sein können. Andererseits halte ich im Gegensatz zu Birkholz die besonders niedrige beziehungsweise hohe Gestaltung der Verrechnungspreise zum Zwecke der Ausnutzung des Verlustabzuges nicht bereits deswegen für einen Verstoß gegen § 6 StAnpG. Die Freiheit der Rechtsgestaltung ermöglicht solche vertraglichen Abreden, ohne daß von einem bürgerlich-rechtlich ungewöhnlichen Wege gesprochen werden könnte. Sichergestellt muß nur in diesen Fällen sein, daß die in den gelieferten Gegenständen steckenden stillen Gewinne auch dann realisiert werden, wenn die Gegenstände zu unangemessen niedrigen beziehungsweise hohen Preisen verrechnet werden.

d. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann man danach sagen, daß die Behandlung des Verlustabzuges (Gewerbeverlustes) - von den zuletzt erörterten und bislang, soweit ersichtlich, von der Rechtsprechung noch nicht entschiedenen Fällen abgesehen - im Hinblick auf die Organschaft - keinen direkten Reiz zu Unternehmenszusammenfassungen ausgeübt hat, da in keinem Falle seine steuerliche Wirkung auf das Einkommen (den Gewerbeertrag) des Organträgers sich erstreckte. Dennoch ist der Aufkauf notleidender Unternehmen nicht völlig uninteressant. Auch wenn der Verlustabzug (Gewerbeverlust) dem aufkaufenden Unternehmen rechtlich nicht zusteht, so kann es sich diesen doch dienlich machen, indem der Gegenstand des aufgekauften Unternehmens dahingehend erweitert oder geändert wird, daß neben dem verlustbringenden Betrieb oder an seiner Stelle ein gut-

gehender Geschäftszweig in das beherrschte Unternehmen eingelegt wird, für das dann der Verlustabzug (Gewerbeverlust) beansprucht werden kann. Diese Gestaltungsmöglichkeit berührt ein anderes, mit dem Verlustabzug (Gewerbeverlust) eng zusammenhängendes steuerliches Problem, den sogenannten Mantelkauf.

§14 2. Kapitel:

Der Mantelkauf

I. Begriff und wirtschaftliche Bedeutung

Unter einem Mantelkauf versteht man den Kauf der Gesellschaftsanteile einer "juristischen Person ohne sachlichen Inhalt"[1], also einer Kapitalgesellschaft ohne eigentlichen Geschäftsbetrieb und zumeist ohne nennenswertes Vermögen. Steuerlich sehr bedeutsam kann ein Gesellschaftsmantel dann werden, wenn er mit einem vortragsfähigen Verlust (Gewerbeverlust) ausgestattet ist. Überträgt man auf ihn ein ertragreiches Geschäft, so mindert der Verlustabzug (Gewerbeverlust) das steuerpflichtige Einkommen (den Gewerbeertrag) unter Umständen ganz erheblich. Selbstverständlich ist dies nicht nur für den Inhaber der Gesellschaftsanteile interessant, sondern oft genug für Außenstehende, die unter hohen Steuerlasten für ihr Unternehmen zu klagen haben und deshalb dem Inhaber die Anteile gern abkaufen, wenn dieser etwa zum Neuaufbau nicht mehr die nötigen Mittel besitzt oder sich vom Geschäftsleben zurückziehen will. Der Handel mit Gesellschaftsmänteln stand infolgedessen in der Vergangenheit in voller Blüte und erfreut sich, wie ein Blick in den Annoncenteil einer Wirtschaftszeitung zeigt, offenbar immer noch großer Beliebtheit, zumal[2] der Mantel auch als Organträger beziehungsweise Organgesellschaft nutzbar gemacht werden kann.

Der Unterschied zum oben behandelten Normalfall des Kaufs von Anteilen an einer Gesellschaft mit Verlustabzug braucht nach außen nicht ohne wei-

1) Hoffmann, VfS. II, S. 1147
2) worauf Hoffmann, VfS. II, S. 1147 hinweist

teres sinnfällig zu sein. Er ist lediglich in den verschiedenen Zielsetzungen zu sehen, die die Erwerber der Gesellschaftsanteile verfolgen. Im Normalfall kommt es dem Käufer auf den Unternehmensgegenstand selber an, mag der Verlustabzug (Gewerbeverlust) auch eine willkommene Zugabe oder auch erst der eigentliche Anlaß des Erwerbs sein. Der Käufer eines Gesellschaftsmantels ist zweifellos in erster Linie an der Form interessiert, wobei einzelne Vermögensgegenstände der Gesellschaft für ihn durchaus willkommen sein können. Daraus folgt, daß der Kauf der Gesellschaftsanteile einer Kapitalgesellschaft mit laufendem Geschäftsbetrieb für den hauptsächlich an der Rechtspersönlichkeit interessierten Käufer ausscheidet[1], weil er die Kosten einer Neugründung auch unter Berücksichtigung besonderer, mit dem Gesellschaftsmantel verbundener Vorteile weit überträfe.

II. Die rechtliche Problematik des Mantelkaufs

1. Die zivilrechtliche Problematik

Der Mantelkauf wirft eine Reihe von Rechtsproblemen auf. Grundvoraussetzung der steuerlichen Anerkennung einer zivilrechtlichen Vereinbarung ist deren Wirksamkeit. Hiergegen können aus mehreren Gründen Bedenken bestehen.

Zunächst ist es auch hier fraglich, bis zu welchem Grade dem Gesellschaftsmantel noch die Rechtspersönlichkeit zugesprochen werden kann, das heißt, wo die Grenzen der juristischen Person als Erwerbsgesellschaft liegen, wenn sowohl der Betrieb der Gesellschaft eingestellt ist als auch wesentliche Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind.

Für den Fortfall der Rechtspersönlichkeit spricht in diesen Fällen § 2 LöschG. vom 9. Okt. 1934 (RGBl. I S. 914). Danach kann eine Kapitalgesellschaft gelöscht werden, wenn sie vermögenslos ist. Da die Löschung nur erklärende Bedeutung hat[2] und das LöschG. auch nur verankert hat,

1) ebenso Pape, BB 1955, S. 1099

2) v. Godin-Wilhelmi, Komm. z. AktG., Anm. 6a zu § 203 AktG.; Scholz, Komm. z. GmbHG., Anm. 8 zu § 60 GmbHG.; Groschuff, Anm. zu RGJW 1937, S. 2281 ff. (2283); RGZ 149, S. 294 ff. (296); RGZ 156, S. 23 ff. (26 f.); a. M. aber Schlegelberger-Quassowski, Komm. z. AktG., Anm. 9 zu § 214 AktG.

was bereits vorher rechtens war[1], folgt aus der Vermögenslosigkeit der Fortfall der Rechtspersönlichkeit ohne weiteres. Dagegen spricht auch nicht, daß die Kapitalgesellschaft zunächst nur aufgelöst ist. Denn für eine Abwicklung ist infolge der völligen Vermögenslosigkeit kein Platz mehr[2].

Indessen sind die Stellungnahmen in der Literatur zu dieser Frage geteilt. Soweit allein auf den Willen der Gesellschafter zur Vernichtung der Gesellschaft abgestellt wird[3], so widerspricht dem der Zweck des Gesetzes, der allerdings darauf zielt, eine nicht mehr lebensfähige Gesellschaft zu beseitigen[4]. Fraglich kann lediglich sein, wie zu entscheiden ist, wenn die vermögenslose Gesellschaft in der Zwischenzeit wieder Vermögen erlangt hat. Eine erloschene Gesellschaft, die ihre Rechtsform verloren hat, kann rechtslogisch nicht bloß durch den Vermögenserwerb wieder zu einer juristischen Person werden[5]. Der Hinweis auf den angeblichen Wegfall des öffentlichen Interesses an der Löschung[6] ist angesichts der erklärenden Bedeutung dieser Vorschrift verfehlt. Auf der anderen Seite besteht bei Vermögenserwerb die Vermutung, daß die vorherige Vermögenslosigkeit keine endgültige war. Dies ist aber erforderlich, wenn der Verlust der Rechtspersönlichkeit angenommen werden soll, weil ihr Zweck nur in diesem Falle unerreichbar ist. In diesem Sinne kann das Fortbestehen der Organe der Kapitalgesellschaft und damit deren Wille allerdings ein Indiz für die fehlende Endgültigkeit sein, so daß dies im Ergebnis der Ansicht v. Godin-Wilhelmis[7] nahekommt, die in jedem Falle die Rechtspersönlichkeit erst verneinen, wenn die Kapitalgesellschaft auch keine Organe mehr besitzt. Auch die Rechtsprechung steht auf dem Standpunkt,

1) Crisolli-Groschuff-Kaemmel, Umwandlung und Löschung von Kapitalgesellschaften, S. 182 sowie die in Fußnote 2 S. 188 genannten RG-Entscheidungen.
2) so für die gelöschte, vermögenslose Gesellschaft auch Baumbach-Hueck, Komm. z. AktG., Anm. 2 zum Anh. nach § 204 AktG.
3) so z.B. Schilling in Hachenburg, Komm. z. GmbHG., Anm. 60 zu § 2 LöschG.
4) so zu Recht Crisolli-Groschuff-Kaemmel, Anm. zu § 2 LöschG.
5) RGZ 156, S. 23 ff. (26 f.)
6) Weipert in Großkomm. z. AktG., Anm. 54 zu § 203 AktG.
7) Komm. z. AktG. I, Übersicht zu § 214 AktG.

daß die Kapitalgesellschaft erlischt, wenn sie - endgültig - vermögenslos wird[1]. Der Kapitalgesellschaft ist zwar gelegentlich[2] die Qualifikation einer juristischen Person erst dann abgesprochen worden, wenn sie "durchaus kein Vermögen und keine Schulden" und keine Organisation mehr besitzt. Sie soll jedoch bestehen bleiben, wenn gegen sie noch Forderungen geltend gemacht werden, ohne Rücksicht darauf, ob diese zu Recht bestehen oder nicht. Diese Entscheidungen haben dabei aber ersichtlich lediglich eine prozessuale Rechtsfähigkeit im Auge. Für den Zivilprozeß und im Hinblick auf die Rechtssicherheit mögen die aufgestellten Voraussetzungen angebracht sein. Für das Handelsrecht haben sie jedoch keine Bedeutung. Ist der Zweck der Kapitalgesellschaft endgültig unerreichbar und seine Änderung ausgeschlossen, weil kein Vermögen mehr besteht, so endet damit gleichzeitig die juristische Person als solche[3].

Bejaht man in den gezogenen Grenzen den Gesellschaftsmantel als möglichen Gegenstand des Kaufes, so begegnet auch der Abschluß des Kaufes selber unter gewissen Umständen Bedenken. So hat das Kammergericht den Mantelkauf für sittenwidrig gehalten, wenn die mit der Rechtsform der Kapitalgesellschaft gegebene Haftungsbeschränkung einem Einzelkaufmann zugute kam[4]. Nun bedarf es an dieser Stelle keiner weiteren Ausführungen wegen der starken wirtschaftspolitischen Bedenken, die die Haftungsbeschränkung für Einmann-Gesellschaften aufwirft. Die "Strohmanngründung" ist zwar von der Rechtsprechung anerkannt worden, und eine Änderung ließe sich wohl nur durch den Gesetzgeber herbeiführen. Dies wie das auch hier zitierte wirtschaftliche Bedürfnis des Einzelkaufmannes nach Haftungsbeschränkung[5] rechtfertigen indessen ebenso wenig logisch notwendig jedes andere Rechtsgeschäft, durch das das Ziel der Haftungsbeschränkung angestrebt wird, wie die Überlegung, daß es der - zugelassenen - Einmann-Gesellschaft unbestritten freisteht, den Gegenstand des Unternehmens zu ändern. Zu bestimmen, wie weit der Gebrauch der Einmann-Gesellschaft zugelassen werden soll, war angesichts der Tatsache,

1) RGZ 149, S. 294 ff. (296); RGZ 156, S. 23 ff. (26 f.)
2) RGJW 1937, S. 2281 ff. (2283); BGH in GmbHRdsch. 48 S. 151 f. (151)
3) gegen eine solche Ausdehnung auch v. Godin-Wilhelmi, Komm. z. AktG., I Übersicht zu § 214 AktG.
4) z.B. KGJW 1924, S. 1535 ff.; KGJW 1925, S. 635 ff.; DNotZ. 1933, S. 661.
5) hierzu z.B. Danert, Der Mantelkauf, S. 23 ff.

daß der Gesetzgeber der Einmann-Gesellschaft allenfalls neutral gegenüberstand, Sache der Rechtsprechung, und wenn sie dann dem Mantelkauf in dieser Form und unter Berufung auf den Sinn und Zweck der Haftungsbeschränkung entgegentrat, zeugt das von einer - gegenüber anderen Beispielen - bemerkenswert bewußten - auch wirtschaftspolitischen - Sinn- und Zweckauslegung. Sie macht auch deutlich, daß der Fehler nicht in der Beanstandung des Mantelkaufs, sondern der Zulassung der Einmann-Gesellschaften lag, weshalb die Berufung auf sie schon deshalb verfehlt ist. Darüber hinaus liegt der Fall - vor allem wieder wirtschaftspolitisch - bei Strohmanngründung und Mantelkauf nur allenfalls von seiten des Einmannes, nicht dagegen von seiten der aufgekauften Gesellschaft gleich. Wie das Kammergericht[1] mit Recht hervorhebt, ist bei der Strohmanngründung immerhin zunächst die gesetzliche Gründerzahl innegehalten. Deshalb hat das Kammergericht dann auch in dem Mantelkauf einen Verstoß gegen § 134 BGB gesehen und für die Haftungsbeschränkung verlangt, daß eine Neugründung unter Beachtung der dafür gegebenen Vorschriften erfolge[2]. Ob diese zwingend im Sinne einer Unheilbarkeit eines Verstoßes gegen sie sind, kann an dieser Stelle nicht untersucht werden. Es ist dies meines Erachtens aber auch jedenfalls für die Frage, ob Sittenwidrigkeit vorliegt, nicht erforderlich, da die Rechtsprechung, die ein Institut zuläßt, auch dessen Grenzen bestimmen und sich dabei allerdings auch auf die Zwekke der Gründungsvorschriften und die - zweifellos vorhandenen - Gefahren ihrer Umgehung stützen kann. In diesem Sinne hat sie jedenfalls gut vertretbar in dem Handel mit Gesellschaftsmänteln "eine höchst unerfreuliche Erscheinung unseres Wirtschaftslebens" gesehen.

Folgt man indessen dem Kammergericht nicht, so wird man allerdings den Mantelkauf generell zulassen müssen, soweit nicht etwa besondere Umstände vorliegen. Auf diesem Standpunkt steht - ohne daß den zivilrechtlichen Fragen näher nachgegangen wäre - jetzt jedenfalls auch wohl die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

---

1) JW 1925, S. 636

2) KG JFG 1.0, S. 153; desgl. Baumbach-Hueck, Komm. z. AktG. Anm. 1 D zu § 16 AktG.; W. Fischer, JW 1934, S. 27

2. Die steuerrechtliche Problematik

a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

aa. Das BFH-Urteil I 131/57

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes billigte in den bislang an sie herangetragenen zwei Urteilsfällen wiewohl grundsätzlich, so doch nicht jeden Erwerb eines Gesellschaftsmantels. In dem Urteil I 131/57[1] sah der Bundesfinanzhof in dem Kauf eines GmbH-Mantels einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 StAnpG.) mit der Folge, daß der Verlustabzug nicht anerkannt wurde. Er hat sich jedoch nicht generell für die Annahme des Mißbrauchstatbestandes ausgesprochen, sondern auf den Einzelfall abgestellt. Es kann an dieser Stelle nicht auf den umfangreichen und verwickelten Sachverhalt des Urteils näher eingegangen werden. Das Entscheidende war, daß der Hauptgesellschafter gegenüber der GmbH eine hohe Darlehnsforderung besaß, die zusammen mit anderen Verbindlichkeiten eine ganz beträchtliche Überschuldung bewirkte[2]. Bei einem außergerichtlichen Vergleich hatten die Gesellschaftsgläubiger eine Quote von 30 % erhalten, die nur dadurch ermöglicht wurde, daß der Hauptgesellschafter seine Forderung nicht geltend machte. Schon zu dieser Zeit verhandelte dieser mit einem Einzelkaufmann zum Zwecke der Übertragung eines gutgehenden Geschäftes auf die GmbH, was nach dem Vergleich im Wege der Betriebsteilung geschah. Die praktisch wertlose Darlehnsforderung des Gesellschafters wurde nach einer Kapitalerhöhung als Stammkapital eingelegt, und hernach wurden bei der Übertragung des Einzelunternehmens auf die GmbH die Gesellschaftsanteile erheblich unter dem Nennwert an den Einzelkaufmann verkauft und abgetreten.

Der Bundesfinanzhof setzte sich zunächst mit der Frage auseinander, wann der Mißbrauchstatbestand des § 6 StAnpG. erfüllt sei. Dazu hat das Urteil ausgeführt:

---

1) v. 8. Jan. 1958, BStBl. III 1958, S. 97

2) Die Darlehnsforderung war, was evtl. die Rechtslage geändert hätte, steuerlich nicht als verdecktes Stammkapital angesehen worden.

1) Nicht nur die bürgerlich-rechtliche, sondern auch die steuerliche Rechtsordnung gibt dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit, zwischen mehreren Rechtsinstituten und verschiedenen Gestaltungen seiner Verhältnisse zu wählen, um einen bestimmten Erfolg zu erreichen ... Selbst wenn aber steuerliche Erwägungen bei der Wahl einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung von entscheidender oder sogar ausschließlich bestimmender Bedeutung sind, so kann deswegen allein weder von einer Steuerumgehung noch von einem Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 6 StAnpG. die Rede sein.

2) Von einem Mißbrauch kann, wenn für die bürgerlich-rechtliche Gestaltung die Absicht der Steuerersparnis im Vordergrund steht, nur dann gesprochen werden, wenn ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg zur Erreichung eines bestimmten Zieles gewählt wird und

3) damit ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetzgeber mißbilligt wird.

Aus dem Sinn und Zweck des Verlustabzuges hat der Bundesfinanzhof gefolgert, daß der Handel mit dem Verlustabzug dann einen von der Steuerrechtsordnung mißbilligten Erfolg bedeutet, wenn er ausschließlich persönlichen Vorteilen der Gesellschafter dient. Dies traf im Streitfalle zu. Die Gläubiger der Gesellschaft, zu deren Gunsten und damit auch zugunsten der Gesellschafter der Verlustabzug gewährt ist, waren ja außergerichtlich abgefunden worden, während der Hauptgesellschafter seine Forderung gerade deswegen nicht geltend gemacht hatte, um sie später unter Ausnutzung des Verlustabzuges und mit Hilfe der Kapitalerhöhung und des Anteilsverkaufes zu realisieren.

Die bürgerlich-rechtlich ungewöhnliche Rechtsgestaltung sah der Bundesfinanzhof in der Betriebsaufspaltung zu dem oben genannten Zwecke - anstatt Neugründung einer Kapitalgesellschaft - in Verbindung mit der allerdings höchst ungebräuchlichen und bürgerlich-rechtlich schon bedenklichen Art der Sanierung der Gesellschaft durch Umwandlung der Forderung in Stammkapital, anstatt diese an dem allgemeinen Sanie-

rungsvergleich teilnehmen zu lassen.

bb. Das BFH-Urteil I 6/60

Inzwischen ist ein weiteres höchstrichterliches Urteil - I 6/60 U[1] - zum Problem des Mantelkaufs ergangen, in dem ebenfalls ein Verlustabzug bei dem Gesellschaftsmantel versagt wurde. Der Sachverhalt der Entscheidung war nicht ganz unähnlich dem des Urteils I 131/57 U und lag abgekürzt etwa so:

Eine GmbH hatte nach einem gerichtlichen Vergleichsverfahren ihren Geschäftsbetrieb (Herstellung von Backwaren) eingestellt. Sie veräußerte in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren einen großen Teil ihrer Anlagegegenstände. In dieser Zeit erlitt sie weitere Verluste. Gut zwei Jahre nach der Betriebseinstellung erwarb ein Dritter, der sich in dem gleichen Geschäftszweig betätigte wie die GmbH vor der Betriebseinstellung, die GmbH-Anteile. Er übertrug ihr einen gewinnbringenden Teil seiner bisherigen Produktion. Zu diesem Zeitpunkt besaßen die Anteile der GmbH effektiv keinen Wert, da den wenigen ihr verbliebenen Gegenständen erheblich größere Schulden gegenüberstanden (unter anderem bestand auch hier eine höhere Forderung des die Anteile abtretenden Gesellschafters, die zu 15 % ihres Nennwertes an die Ehefrau des Dritten abgetreten wurden). Auch das Urteil I 6/60 U[2] hat daran festgehalten, daß der Mantelkauf unter Umständen den Mißbrauchstatbestand des § 6 StAnpG. erfüllen kann. Die Tatsache, daß der Verlustabzug bei der Neugestaltung der betrieblichen Verhältnisse der GmbH oder bei der Veräußerung der Anteile eine ins Gewicht fallende Bedeutung hat, genüge aber nicht für die Anwendung des § 6 StAnpG. Diese muß nach dem Urteil vielmehr "bei bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit des Verkaufs der Anteile auf solche Ausnahmefälle beschränkt werden, in denen die Umstände des Falles eindeutig ergeben, daß bei wirtschaftlicher Betrachtung Gegenstand des Verkaufs nicht die Anteile, sondern der steuerliche und damit der wirtschaftliche Wert des Verlustabzuges ist

1) v. 27. Sept. 1961, BStBl. III 1961, S. 540 ff.
2) a.a.O., S. 542

und daß deshalb der Erwerber der Anteile keine anderen einleuchtenden Gründe für den Erwerb der Anteile gehabt haben kann, als den bei der GmbH wertlos gewordenen Verlustabzug für andere ertragreiche wirtschaftliche Unternehmen auszunutzen. Die Voraussetzungen werden in der Regel nur dann vorliegen, wenn der bisherige Gewerbebetrieb der GmbH praktisch eingestellt ist oder jedenfalls nicht mehr aufrecht erhalten werden kann, wenn die GmbH kein die Fortsetzung eines Betriebes ermöglichendes Betriebsvermögen mehr besitzt und die Anteile ohne Berücksichtigung des Verlustabzuges wertlos sind und von einem Dritten höchstens noch zur Ersparung von Gründungskosten erworben werden würden".

b. Würdigung der Rechtsprechung

Dem Ergebnis des Urteils I 6/60 U ist zuzustimmen. Es kann schon zweifelhaft sein, ob dem GmbH-Mantel nach den obigen Grundsätzen überhaupt noch die Rechtspersönlichkeit eignete. Diese Frage kann hier dahinstehen. Für die steuerliche Anerkennung des Mantelkaufs ist jedenfalls auf das Vorhandensein von Betriebsvermögen abgestellt worden, das die Fortsetzung eines Betriebes ermöglicht. Interessanterweise hat es der erkennende Senat dabei zur Anwendung des § 6 StAnpG. ausdrücklich nur für notwendig gehalten, daß ein von der Rechtsordnung mißbilligtes und mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung gleichliegender Tatbestände nicht zu vereinbarendes Ziel erstrebt wurde. Die von dem Urteil I 131/57 U geforderte "ungewöhnliche bürgerlich-rechtliche Rechtsgestaltung" ist demgegenüber anscheinend fallen gelassen, zumindest aber nicht erörtert worden. Sie kann beim Mantelkauf nur darin liegen, daß der Anteilserwerber statt einer Neugründung den bereits bestehenden Gesellschaftsmantel kauft. Auf eine Ungewöhnlichkeit der bürgerlich-rechtlichen Rechtsgestaltung in dem Sinne, daß es auf die zahlenmäßige Häufigkeit oder darauf ankomme, ob die Rechtsgestaltung bislang noch nicht benutzt worden ist, kann es zunächst indessen nicht alleine ankommen, weil durch ein solches Erfordernis in einem nicht mehr zu vertretenden Ausmaße die wirtschaftliche Freiheit der Steuersubjekte eingeengt würde. Es muß vielmehr den Steuerpflichtigen offenstehen, den ihnen steuergünstigsten Weg zu wählen. Hiervon abgesehen dürfte für den Fall des Mantelkaufs auch

nicht generell gesagt werden können, daß ihm gegenüber die Neugründung die häufigere sei. Das Urteil I 6/60 U hat deshalb zu Recht darauf abgestellt, ob der Erwerber der Anteile keine anderen einleuchtenden Gründe für den Erwerb gehabt haben kann, als den bei der GmbH wertlos gewordenen Verlustabzug für andere ertragreiche wirtschaftliche Unternehmen auszunutzen. Das ist meines Erachtens aber auch, wenn der Betrieb der GmbH zuvor eingestellt worden und kein wesentliches Aktivvermögen mehr vorhanden ist, schon deswegen nicht immer völlig ungewöhnlich, weil, wie der Bundesfinanzhof selbst anerkannte, der Erwerb des Mantels für Dritte wegen der Einsparung der Formkosten bei einer Neugründung ebenfalls nahelag. Es dürfte daher bei unerheblichen Verlustabzügen der Erwerb eines Gesellschaftsmantels grundsätzlich nicht gegen § 6 des StAnpG. verstoßen. Materiell entspricht die Mittel-Zeck-Relation, die Frage, was zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles der einfachere, schnellere oder häufigere Weg ist, auch wohl kaum dem Zweck des § 6 StAnpG., wenn man das mit der Gesetzesumgehung verfolgte Ziel außer acht läßt. Jede andere Abgrenzung führt den Standort des § 6 StAnpG. in gefährliche Nähe von § 1 StAnpG. und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie das auch aus der Ansicht des nach § 287 Nr. 2 AO dem Verfahren beigetretenen Bundesministers der Finanzen ersichtlich wird, die auf die Verneinung der steuerlichen Personenidentität abstellt. Dies ist eine Vorfrage, die wohl zu bejahen , jedoch hiervon zu trennen ist, und deren Erörterung an dieser Stelle einen schweren Mangel in dem systematischen Aufbau des Urteils darstellt. Eine so weite Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 6 StAnpG. würde im Endergebnis auch die Abwälzung der Verantwortung für schlecht abgefaßte Gesetzestexte auf den Steuerpflichtigen bedeuten und damit Rechtsunsicherheit zur Folge haben. Allenfalls kann das Kriterium der Ungewöhnlichkeit der bürgerlich-rechtlichen Rechtsgestaltung ein Indiz für einen Verstoß gegen § 6 StAnpG. liefern. Das Ergebnis aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist also wohl die generelle Anerkennung des Mantelkaufes. Erst soweit keine anderen wirtschaftlichen Gründe als die Ausnutzung des Verlustabzuges dargetan werden können, der Mantelkauf etwa gar für die erstrebten Ziele im übrigen zweckwidrig wäre, wie dies in den beiden besprochenen Urteilsfällen der Fall war, kann ein Mißbrauch nach § 6 StAnpG. angenommen werden. Die erhebliche steuerliche Bedeutung dieser Rechtsprechung liegt auf der Hand.

§15 3. Kapitel:

Die Betriebsaufspaltung

I. Die steuerliche Bedeutung der Betriebsaufspaltung

Ganz überwiegend steuerliche Erwägungen[1] haben auch zu einer Rechtsgestaltung geführt, die mit der Bezeichnung "Betriebsaufspaltung" (Betriebsspaltung, -teilung und ähnliches) belegt wird. Darunter versteht man in erster Linie[2] die Erscheinung, daß ein vorher einheitliches Unternehmen in der Rechtsform eines Personenunternehmens (Personalgesellschaft oder Einzelunternehmen) auf dieses, sich hinfort auf die Verpachtung des Anlagevermögens beschränkendes Unternehmen (Besitzunternehmen) und eine neugegründete Kapitalgesellschaft - meist in der Rechtsform der GmbH - aufgeteilt wird, die die Produktion weiterführt, wozu sie das umlaufende Betriebsvermögen übertragen erhält und die Gegenstände des Anlagevermögens von der Besitzgesellschaft pachtet (Betriebsgesellschaft). Weiter fällt unter den Begriff der Betriebsaufteilung aber auch die Spaltung eines Unternehmens durch die Neugründung einer Kapitalgesellschaft, die den Vertrieb der von dem Personenunternehmen auch weiterhin produzierten Güter übernimmt, ohne daß wesentliche Vermögensübertragungen auf sie erfolgen[3], und endlich auch die recht seltene Übertragung der Gegenstände des Anlagevermögens auf eine neugegründete Kapitalgesellschaft als Besitzgesellschaft, die dem Betriebspersonenunternehmen als Verpächterin gegenübertritt, sowie die Übertragung aller Vermögensgegenstände auf die Kapitalgesellschaft als Produktionsunternehmen, während das Personenunternehmen den Vertrieb übernimmt beziehungsweise beibehält[4].

---

1) womit nicht gesagt sein soll, daß diese in der Praxis immer auch zu einer Steuererleichterung geführt haben und insbes. heute noch führen, hierzu die Warnungen bei Zitzlaff, StuW 1951, Sp. 327, sowie Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 193, und Böttcher, StBJB 1962/63, S. 93 f.; dazu auch auf S. 199

2) Hoffmann, VfS. II, S. 1151 behandelt nur diesen Fall der Aufteilung auf Besitz- u. Betriebsgesellschaft, der zugegebenermaßen auch der rechtlich interessantere ist.

3) Diese beiden Fälle stellt u. a. auch Römer, UStR. 1957, S. 137, zusammen.

4) Westerfelhaus-Glade, Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerliches und betriebswirtschaftliches Problem, S. 516 f.

Die zeitweise außerordentliche Beliebtheit der Betriebsaufspaltungen erklärt sich aus mehreren Gründen steuerlicher Art.

In der Vergangenheit war und ist teilweise auch heute noch die ertragsteuerliche Belastung der Unternehmungen, insbesondere wenn sie einen hohen Gewinn abwerfen, ganz verschieden groß, je nachdem sie in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder eines Personenunternehmens gekleidet sind. Dieser in der Progression der Einkommensteuer einerseits und der linearen Gestaltung des Körperschaftsteuersatzes andererseits begründete Unterschied hätte nun eigentlich nur zu einer Umwandlung der Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften angereizt, wie dies in der Praxis auch oft geschehen ist, wenn nicht die Betriebsaufspaltung darüber hinaus zusätzliche Vorzüge bieten würde. Eine Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft ist nämlich nur so lange vorteilhaft, als der oder die Gesellschafter nicht auf die Gesellschaftsgewinne der Kapitalgesellschaft für den privaten Bedarf angewiesen sind; eine Ausschüttung dagegen führt unweigerlich zur Doppelbelastung, wobei allerdings eine gewisse Abhilfe geschaffen werden kann, wenn die Gesellschafter als Geschäftsführer der GmbH beziehungsweise als Vorstandsmitglied einer AG fungieren und dafür Gehalt beziehen. Hier hilft jedenfalls im Falle der Betriebsaufspaltung in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft der von der Betriebsgesellschaft an den Verpächter zu zahlende Pachtzins weiter, der bei ersterer als Betriebsausgabe den Gewinn mindert und deshalb nicht von der Körperschaftsteuer erfaßt wird, während er bei dem Verpächter auch bei privater Entnahme nur einmal der (Einkommen-)Steuer unterliegt. Eine Entnahme ist dabei um so eher möglich, als die Tätigkeit des Verpächters keine größeren Aufwendungen erforderlich macht. Allenfalls kommt eine Darlehnsgewährung seitens der Kapitalgesellschaft in Betracht. Insoweit unterscheidet sich die Art der Betriebsaufspaltung von der Aufspaltung in eine Produktions- und eine Vertriebsgesellschaft, weil das Produktionsunternehmen einen viel größeren eigenen Kapitalbedarf hat und auch extrem hohe Verrechnungspreise zumindest mit steuerlicher Wirkung nicht möglich sind, weil das zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Vertriebsgesellschaft führen würde.

Kann zudem der Pachtzins mit steuerlicher Wirkung so gestaltet werden,

daß er bei der steuerlichen Erfassung bei dem Verpächter in eine Progressionsstufe rutscht, die ihrerseits unter dem für die Kapitalgesellschaft bestimmten Körperschaftsteuersatz liegt, so ist der Vorteil ein doppelter. Ähnlich ist die Lage für die von der Vertriebsgesellschaft an das Produktionsunternehmen zu zahlenden Verrechnungspreise. Endlich [illegible] auch die von der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Hingabe von Gesellschaftsanteilen auf die Betriebsaufspaltung übertragene Rechtsprechung, wonach § 16 EStG. (Veräußerung beziehungsweise Aufgabe des Betriebes) nicht angewendet wird und deshalb die in einer Gesellschaft steckenden stillen Reserven als nicht realisiert angesehen werden, wofern die Kapitalgesellschaft nur die Buchwerte des Personenunternehmens fortführt, eine ganz erhebliche Einsparung. Bei einer späteren Überführung in das Privatvermögen etwa durch Verkauf der Anteilsrechte werden stille Reserven dann zwar nach herrschender Meinung von § 16 EStG. erfaßt, so daß sie nicht endgültig der Besteuerung entgehen. Aber abgesehen davon, daß sie ebenso still wie sie gebildet worden sind, auch wieder aufgelöst werden können, tritt auf jeden Fall infolge der Hinausschiebung der Steuerschuld eine finanzielle Erleichterung ein.

Auf der anderen Seite ist nicht zu verkennen, daß die wohlgemeinte Rechtsprechung gerade in den letzten Jahren infolge der allgemeinen Wertsteigerung von Gesellschaftsanteilen auch Nachteile gebracht hat. Dies wie der allmähliche Abbau der extrem hohen Einkommensteuersätze in Verbindung mit der Doppelbelastung, die anläßlich etwa notwendig werdender Gewinnausschüttungen eintritt, und die laufende Gewinnbesteuerung, der auch die Besitzgesellschaft untersteht, haben im Endergebnis heute die anfänglichen Vorteile schwinden lassen, so daß führende Stimmen sogar vor der Anwendung der Betriebsaufspaltung warnen. Wie dem auch sei, diese Entwicklung hat, weil sie im voraus nicht übersehen wurde, keinen hemmenden Einfluß auf die Verschachtelungsintensität gehabt, so daß die Betriebsaufspaltung auch heute noch einen bedeutenden wirtschaftlichen Faktor darstellt. Sie unterscheidet sich indessen von anderen Anreizen steuerlicher Art insofern, als sie zwar auch verschachtelungsfördernd wirkt. Außer der allgemeinen Bedeutung der Verschachtelung für die Unternehmenskonzentration - etwa infolge der Bevorzugung der Rechtsform der Kapitalgesellschaft - hat sie indessen

keine direkte Verbindung zur Ab- oder Zunahme der Wettbewerber.

II. Darstellung der Rechtsprechung

Die steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung war lange Zeit umstritten und ist erst in der Rechtsprechung des Obersten Finanzgerichtshofes und des Bundesfinanzhofes allgemein bejaht worden. Wenn also heute für die Praxis eine klare Rechtslage geschaffen ist, so bedarf es doch wegen der grundsätzlichen Problemstellung eines Eingehens auch auf die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

Wie überall bei verflochtenen Unternehmen, so stand die Rechtsprechung auch hier vor der Wahl zwischen Einheits- oder Mehrheitsauffassung. Sie versuchte, zunächst einen Mittelweg zu gehen, indem sie danach unterschied, ob für die Betriebsaufspaltung "Gründe betrieblicher oder persönlicher Art einen wirtschaftlich gerechtfertigten Anlaß gegeben hätten"[1] oder die Teilung "sachlich geboten" oder nur "persönliche" Beziehungen der einzelnen Betriebsinhaber zum Betrieb entscheidend mitgewirkt" hätten[2]. War nach diesen Grundsätzen eine Betriebsaufspaltung nicht gerechtfertigt, so standen je nach Lage der Dinge § 1 Abs. III StAnpG. (wirtschaftliche Betrachtungsweise), § 5 StAnpG. (Scheingeschäft) oder § 6 StAnpG. (Formenmißbrauch) zur Verfügung, um ihr die steuerlichen Wirkungen zu versagen[3].

1) RFH-Urt. III 37/38 v. 30. Nov. 1939, RStBl. 1939, S. 861 für die Einheitsbewertung der der GmbH mietweise überlassenen Grundstücke als Betriebsvermögen der steuerlich als OHG anzusehenden G.d.b.R.

2) RFH-Urt. VI 660/38 v. 4. Dez. 1940, RStBl. 41, S. 26 ff. (28), Zusammenrechnung der Ergebnisse von GmbH und OHG für die Festsetzung eines einheitlichen Steuermeßbetrages bei der Gesellschaftssteuer.

3) Das RFH-Urt. VI 660/38, vgl. Fußnote 2, hat allerdings zunächst untersucht, ob ein Organschaftsverhältnis gegeben sei. M.E. war dies Problem jedoch systematisch erst nach der Beantwortung der Frage zu behandeln, ob die Betriebsaufspaltung überhaupt steuerlich anzuerkennen sei, dies zumindest, wenn Scheingeschäft oder Formenmißbrauch angenommen wurde.

So einleuchtend das Bestreben indessen auch war, Steuermanipulationen Einhalt zu gebieten, so ließ sich die dafür getroffene Art der Unterscheidung doch nicht halten. Schon die Gegenüberstellung von sachlich gebotener und auf persönlichen Gründen beruhender Betriebsaufspaltung war insoweit verfehlt, weil auch persönliche Umstände zu der Betriebsaufspaltung den sachlichen Grund abgeben können, ganz abgesehen davon, daß die Feststellung der wirklichen Gründe ganz erheblichen Schwierigkeiten begegnen und oft gar nicht möglich sein kann. Darüber hinaus dürfte eine sachliche Notwendigkeit zur Betriebsaufspaltung wohl niemals gegeben sein, "denn es geht ja auch ohne das"[1]. Dem immer wieder in den Vordergrund geschobenen Gesichtspunkt, es dürfe einem Unternehmer nicht verwehrt sein, durch eine Beteiligung seiner Kinder die Erbfolge quasi vorwegzunehmen, kann ohne Betriebsaufspaltung auch durch eine entsprechende Rechtsform des Unternehmens Rechnung getragen werden. Auch die Absicht des Unternehmers, dabei vorerst noch die leitende Stellung beizubehalten, läßt sich ohne weiteres durch eine entsprechende Gestaltung des Gesellschafterverhältnisses verwirklichen, ohne daß etwa die Gesellschaftsgrundstücke mittels Betriebsspaltung in seinem alleinigen Besitz behalten werden müssen[2].

Endlich war auch nicht zu übersehen, daß der insbesondere bei hoher Belastung im Rahmen der Kalkulation auftretende Wunsch, Steuern zu sparen, letztlich ebenfalls ein betrieblich-sachlicher Umstand ist, der nicht schon alleine zur Annahme eines Scheingeschäftes beziehungsweise Formenmißbrauches berechtigte. So hat zunächst das Urteil des Reichsfinanzhofes I 216/43[3] für die Heranziehung zur Körperschaftsteuer die Unterscheidung von sachlichen und persönlichen Erfordernissen aufgegeben und die Betriebsaufspaltung, allerdings einschränkend unter Hinweis auf die Eigenart der Körperschaftsteuer als Belastung für alle Unterneh-

1) so richtig Zitzlaff, StuW. 1951, Sp. 334

2) Weitere nichtsteuerliche Gründe führt z.B. das Urteil des OFH III 4/45 S v. 7. Mai 1947, StuW 1947, Nr. 24 an; sie lassen sich indessen ebenfalls auch ohne Betriebsspaltung verwirklichen. Die Absicht, die - wertvollen - Gegenstände des Anlagevermögens von der eigentlichen Betriebsgesellschaft zu trennen und damit der Haftung für deren Schulden zu entziehen, ist wegen der teilweisen Verlagerung des unternehmerischen Risikos auf die Gesellschaftsgläubiger besonders problematisch.

3) v. 21. März 1944, RStBl. 1944, S. 538 f.; dem schließt sich auch RFH-Urt. III 22/45 v. 16. Nov. 1944, RStBl. 1945, S. 34 ff. insoweit an

mungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich anerkannt. Das Urteil des Obersten Finanzgerichtshofes III 4/45 S [1)] hat dann ausdrücklich aus Anlaß der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens der Besitz-OHG dem Zweck der Steuerersparung bei Betriebsaufspaltungen keine Bedeutung beigelegt. Dabei hat es auch die zwischenzeitlich in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes[2)] aufgetauchte "Luftkonstruktion" eines Konzerns, bestehend aus einer Dach- oder Holdinggesellschaft mit zwei unselbständigen Untergesellschaften, der Grundstücks-OHG und der Betriebs-GmbH, abgelehnt, indem es erklärtermaßen der juristischen (privatrechtlichen) Gestaltung den Vorrang einräumte. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes endlich setzt die Anerkennung der Betriebsaufspaltung schon als gegeben voraus.

III. Kritische Würdigung des Instituts der Betriebsaufspaltung

1. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und die steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung

Wie schon dargetan, ist diese Wandlung in der Rechtsprechung an sich zu begrüßen, insofern der Vorwurf des Scheingeschäfts beziehungsweise des Formenmißbrauchs grundsätzlich fallengelassen wurde. Immerhin wäre meines Erachtens die Möglichkeit geblieben, auch ohne diese "moralbeladenen" Geschütze die Einheitsauffassung mit Hilfe von § 1 Abs. III, II StAnpG., also der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, durchzusetzen, die allerdings bereits in dem Urteil des Reichsfinanzhofes I A 24/25[3)] abgelehnt war. Die Parallele zur Organtheorie liegt dabei, falls nicht überhaupt ein Organverhältnis gegeben ist[4)], auf der Hand, die ja ebenfalls,

1) v. 7. Mai 1947, StuW 1947, Nr. 24
2) so z.B. RFH-Urt. III 81/43 v. 9. März 1944, RStBl. 1944, S. 491; III 22/44 v. 16. Nov. 1944, RStBl. 1945, S. 34 ff.
3) v. 15. Juli 1925, RFH Bd. 17, S. 109
4) wovon am Ende des Abschnitts zu handeln sein wird

bevor sie im Bereich der Umsatz- und Gewerbesteuer gesetzlich verankert wurde, auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhte und noch heute in ihr im Bereich der Körperschaftsteuer ihre - zweifelhafte - Rechtfertigung erfährt. Die Tatsache, daß für die Betriebsspaltung genügend wirtschaftliche Gründe genannt werden können, hätte vergleichsweise mit der Organtheorie der einheitlichen Veranlagung auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht entgegengestanden. Auch für die verflochtenen Unternehmen, die die Steuervergünstigung der Organschaft in Anspruch nehmen, werden - noch dazu recht fragwürdige - Gründe geltend gemacht, warum einerseits die Aufrechterhaltung der juristischen Selbständigkeit wünschenswert sei, andererseits aber für das Steuerrecht eine einheitliche Auffassung ermöglicht werden müsse. Der Hinweis, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei eher zu rechtfertigen, wenn sie zu Gunsten des Betroffenen ausfalle, als im umgekehrten Falle, vermag mich nicht von der Notwendigkeit der verschiedenen Behandlung beider Rechtserscheinungen zu überzeugen. Wenn die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf das zurückgeführt wird, was sie wirklich ist, nämlich eine Auslegungsregel des Gesetzes, nicht jedoch eine Möglichkeit zu richterlicher Gewährung von Steuerprivilegien nach unkontrollierbaren Maßstäben im Einzelfall, so müssen sich einigermaßen konsequente Resultate ohne Rücksicht darauf erzielen lassen, wer im Einzelfall der Nutznießer ist. Der Zwiespalt zwischen der Mehrheitsauffassung bei der Betriebsaufspaltung und der Einheitsauffassung bei der Organschaft bleibt auffällig genug. Hier kann man sich tatsächlich nur, wie das RFH-Urteil I 216/43[1)] vorsichtig abgrenzt, darauf zurückziehen, daß dies im Gegensatz zu der "Ausnahmeregelung" bei der Organtheorie im Bereich der Körperschaftsteuer wegen deren Besonderheiten ausgeschlossen sei.

Es bleibt somit der bittere Beigeschmack, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wenn sie für die Betroffenen sich günstig auswirkte, wie im allgemeinen bei der Organtheorie und der Unternehmereinheit, angewendet wurde, nicht jedoch im Falle ungünstiger Folgen. Es wird aber auch an dieser Stelle wieder deutlich, daß die Inkonsequenzen bei der Organtheorie liegen. Man wird nämlich die Entscheidung der Rechtsprechung bei der Betriebsaufspaltung, die zivilrechtliche Gestaltung auch zur ver-

1) v. 21. März 1944, RStBl. 1944, S. 538 f.

bindlichen Grundlage der steuerlichen Heranziehung zu machen, doch um so weniger tadeln können, als hiermit zugleich dem steuerlichen Satz zum Durchbruch verholfen wird, daß, wer zwischen sich und dem Verkehr eine Kapitalgesellschaft einschiebt, die Folgerungen, die sich daraus ergeben, für sich in Anspruch nehmen kann, aber auch gegen sich gelten lassen muß. Nur muß man dann auch tatsächlich konsequent sein, wenn es sich um die nachteiligen Folgen aus diesem Satze handelt. Es geht jedenfalls nicht an, je nach den subjektiven Wünschen der Interessenten einmal den wirtschaftlichen Gehalt des Gegebenen, ein anderes Mal die Rechtsform, in die es gekleidet ist, als für die steuerliche Einordnung maßgebend zu erklären[1].

2. Das Problem der Gewinnrealisierung bei der Betriebsaufspaltung

Mit den soeben herausgestellten Grundsätzen nicht im Einklang scheint mir nun aber die Rechtsprechung die stillen Gewinne behandelt zu haben, die in den auf die Kapitalgesellschaft übertragenen Gegenständen stecken. Im Gegensatz zu der grundsätzlichen Anerkennung der Betriebsaufspaltung als "rechtliche Zweiheit" hat die Rechtsprechung nämlich unter Betonung der wirtschaftlichen Einheit eine Pflicht zur Gewinnrealisierung verneint. Begründet wird dies für die Betriebsaufspaltung, die selbst als begünstigte Umwandlung einer Personalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter angesehen wird[2], unter Hinweis auf die Rechtsprechung zur Umwandlung einer Personalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Indessen vermag diese Beweisführung nicht zu überzeugen. Schon die erwähnte Rechtsprechung zur Umwandlung erscheint höchst problematisch, insofern als sie § 16 EStG. (Gewinnrealisierung bei Veräußerung oder Aufgabe des Geschäftsbetriebes) nicht anwendet, obschon doch das Geschäftsvermögen auf eine andere Person übergeht. Daß die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen bürgerlich-rechtlich ein Anschaffungsgeschäft ist, läßt sich gar nicht leugnen. Für die Ein-

1) so Birkholz, StBJB. 1962/63, S. 265
2) BFH-Urt. I 197/61 v. 6.2.1962, BStBl. III 1962, S. 190

bringung einzelner Gegenstände in eine Kapitalgesellschaft hat darüber hinaus die Rechtsprechung wenigstens grundsätzlich anerkannt, daß auch für das Steuerrecht ein Erwerbsgeschäft mit der Folge der Gewinnrealisierung vorliegt[1]. Was hindert also gerade bei der Umwandlung die Annahme einer Geschäftsveräußerung?

a. Die Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung bei der Umwandlung

In der Praxis sind zwei Begründungen erkennbar, warum § 16 EStG. nicht anwendbar sein soll. So hat die für die Umwandlung eines Personalunternehmens in eine Kapitalgesellschaft grundlegende Entscheidung des Reichsfinanzhofes VI A 434/30 zunächst zwar zugegeben[2], daß an sich eine Veräußerung eines Gewerbebetriebes als Ganzes oder eines Teils vorliegt[3], eine Realisierung eines Veräußerungsgewinns indessen nur so weit angenommen, als die Beteiligung dem Veräußerer keinen irgendwie ins Gewicht fallenden Einfluß auf die Kapitalgesellschaft einräumt. Voraussetzung der Verneinung der Gewinnrealisierung war weiter, daß die Buchwerte des veräußerten Geschäftes durch die Kapitalgesellschaft fortgeführt wurden. Diese Bedingung, die lediglich aus Gründen der Sicherstellung der Besteuerung zu einem späteren Zeitpunkt aufgestellt wurde, war jedoch nicht, wie zum Teil fälschlich angenommen wurde[4], hauptursächlich für den Reichsfinanzhof gewesen. Wenn ihre Erfüllung auch für erforderlich gehalten wurde, so hätte für die Rechtsprechung im fol-

---

1) so das Tauschgutachten I D 1/57 S v. 16. Dez. 1958, BStBl. III 1959, S. 30 ff. (32)

2) v. 9. Mai 1933, RStBl. 1933, S. 999 ff. sowohl im Leitsatz 2 als auch in der Begründung S. 1001 zu dem dem heutigen § 16 EStG. entsprechenden § 30 EStG.

3) ebenso RFH-Urt. VI 180/41 v. 18. Febr. 1942, RStBl. 1942, S. 682, für die Veräußerung des gesamten Inventars eines landwirtschaftlichen Betriebes als "Veräußerung eines landwirtschaftlichen Teilbetriebes". Auch RFH-Urt. VI A 805/31 v. 3. Febr. 1932, RFH Bd. 30 S. 187 ff. (188) spricht für den vergleichbaren Fall der echten Fusion durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen nur von fehlender Gewinnrealisierung, nicht dagegen von fehlender Veräußerung. Neuerdings bemängelt auch Littmann, Komm. z. EStG., TZ 44 zu § 16 EStG., daß keine Betriebsveräußerung angenommen wird.

4) s. dazu die Ausführungen unter A 2. Abschnitt, 3. Kap.

genden kein Anlaß und keine Möglichkeit bestanden, die Weiterführung der stillen Reserven auch bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter zu versagen. Entscheidend war vielmehr, daß der bisherige Betriebsinhaber mit der weiteren Fortentwicklung des nunmehr durch die Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens durch seine Beteiligung verknüpft bleibt, daß das durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangene Engagement in einer anderen Form fortgeführt wird[1]. Man sieht, und das Urteil bestätigt es noch selber[2], hier hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise wieder einmal den Sieg davongetragen. Dies allein wäre nun nicht so schwerwiegend gewesen, wenn nicht eben unmittelbar der Wortlaut des § 16 EStG. entgegengestanden hätte. Man kann nicht einerseits eine Geschäftsveräußerung zugestehen, andererseits aber die hieraus notwendig folgende, weil vom Gesetz angeordnete, Gewinnrealisierung verneinen.

b. Die Frage der Gewinnrealisierung

Den ausdrücklichen Verstoß gegen den Wortlaut des Gesetzes vermeiden dagegen die Auffassungen, die nicht nur die Gewinnrealisierung bei der Umwandlung, sondern bereits die Annahme einer Geschäftsveräußerung wenn nicht bürgerlich-rechtlich, so doch im Sinne von § 16 EStG., im übrigen aber mit den Argumenten des Urteils VI A 434/30 ablehnen[3]. Weil der bisherige Betriebsinhaber mit der weiteren Fortentwicklung des nunmehr durch die Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens durch seine Beteiligung verknüpft bleibt, wird auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Umwandlungsvorgang im Sinne eines steuerlichen Wirtschaftsbegriffes "Geschäftsveräußerung" nicht als solcher[4] angese-

1) so RFH-Urt. VI A 434/30, a.a.O., S. 1002

2) a.a.O., S. 1003

3) so mit Ausnahme der auf S. 205 Fußnote 3 u. oben Fußnote 1 zitierten Urteile und Literatur z.B. BFH-Gutachten I D 1/57 S, BStBl. III 1959, S. 33; Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Anm. 4a, 3a zu § 16 EStG.; ebenso verneint Vangerow, StuW 1956, Sp. 163, eine Geschäftsveräußerung. Dabei findet nicht ausdrücklich der andere Ausgangspunkt Erwähnung.

4) Anstelle des bisher innegehabten Geschäftsbetriebes treten nunmehr die hierfür erlangten Gesellschaftsanteile.

hen. Die eigentliche Veräußerung des Betriebes wird erst in der späteren Veräußerung der Gesellschaftsanteile gesehen. Auch diese Verfahrensweise erscheint kaum mit dem Gesetz in Einklang zu bringen. Allerdings wird man sich hier nicht allein auf den Wortlaut des Gesetzes zurückziehen können, obwohl er schon wegen des Primats des Zivilrechtes nahelegt, unter einer Geschäftsveräußerung auch tatsächlich nur einen zivilrechtlichen und keinen eigenen steuerlichen, erst von der Rechtsprechung herauszubildenden und dann der Besteuerung zugrunde zu legenden Vorgang zu verstehen.

aa. Der Grundsatz des § 6 Abs.I Nr. 1 EStG.

Nach § 6 EStG. sind Gewinne steuerlich erst erfaßbar, wenn sie verwirklicht sind. Infolgedessen können nicht verwirklichte Gewinne erst beim letzten Geschäftsvorfall besteuert werden. Nach organischer Betrachtung sind als letzte gewerbliche Handlungen beziehungsweise Entnahmen auch die Geschäftsveräußerung beziehungsweise die Überführung des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen noch zur Ausübung des Geschäftsbetriebes zu rechnen[1)]. Insoweit entspricht also die in § 16 EStG. festgelegte Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne nur dem, was schon allgemein auf Grund des § 6 EStG. gegolten hätte[2)]. Für § 6 EStG. ist es nun spätestens seit dem Tauschgutachten des Bundesfinanzhofes anerkannten Rechtes, daß es für die Frage des Anschaffungsvorganges wenigstens grundsätzlich auf die bürgerlich-rechtliche Gestaltung ankommt. Ist bürgerlich-rechtlich ein Veräußerungs- beziehungsweise Erwerbsgeschäft gegeben, so besteht nach dem klaren Wortlaut des § 6 EStG. die Pflicht, den erworbenen Gegenstand zu den Anschaffungskosten anzusetzen, wobei es gleichgültig ist, ob es sich um Tausch, Kauf oder ein anderes Erwerbsgeschäft handelt. Als Anschaffungskosten sind insbesondere auch die stillen Reserven anzugeben, die in den für Gesellschaftsanteile hingegebenen Wirtschaftsgütern stecken. Da die Umwandlung sich ebenfalls als eine Ein-

1) Zum Ganzen s. Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Anm. 2 zu § 16 EStG.

2) Dies hat zuletzt wieder BFH-Urt. VI 25/61 v. 28. Juli 1961, BStBl. III 1961, S. 436 f. (436) festgestellt.

bringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen darstellt, kann hier nichts anderes gelten.

bb. Der Verlust der Unternehmereigenschaft des Umwandelnden und die Fiktion des fortgeführten Engagements im Sinne eines fortgeführten Gewerbebetriebes durch Anteilshaltung

Daß die Umwandlung einer Personal- in eine Kapitalgesellschaft gar nicht anders als eine Geschäftsveräußerung aufgefaßt werden kann, ergibt sich weiter daraus, daß es hier nicht nur um eine Änderung der Rechtsform als solche geht, in der der Geschäftsbetrieb geführt wird. Die Kehrseite für den umwandelnden Einzelkaufmann beziehungsweise die Gesellschafter einer Personalgesellschaft zeigt sich in dem Verlust eben ihrer Unternehmereigenschaft, die doch Voraussetzung der Fortführung des Geschäftsbetriebes - wenn auch in anderer Form - wäre[1]. Keinesfalls kann man dem entgegnen, der Begriff des Unternehmers sei als wirtschaftlicher Begriff so auszulegen, daß der Veräußerer weiterhin auf Grund seiner Beteiligung als Unternehmer zu betrachten sei. Natürlich stehen Einzelkaufmann beziehungsweise Gesellschafter, wenn das Engagement andauert, nach der Umwandlung auch hinter der Kapitalgesellschaft. Aber unter einem Unternehmer im Sinne des EStG. ist nur derjenige zu verstehen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird, der also eine Tätigkeit entfaltet, die als gewerbliche anzusehen ist[2]. Als Unternehmer ist im Falle der Organschaft zwar auch der Organträger angesehen worden, obwohl er sich durch eine vorgeschobene Kapitalgesellschaft am wirtschaftlichen Leben beteiligt. Aber einmal führt selbst der Organträger begriffsnotwendig im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einen Gewerbebetrieb beziehungsweise nimmt nach außen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, besitzt also die Unternehmereigenschaft, während der bisherige Geschäftsinhaber

1) Diese Tatsache hebt mit Recht auch die Entscheidung des RFH VI A 950 v. 12. Dez. 1935, StW 1936, Nr. 83 hervor, wenngleich sie ansonsten widersprüchlich ist.

2) Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Anm. 8 zu § 15 EStG.; ähnlich Littmann, Komm. z. EStG., TZ 28 zu § 15 EStG.

bei der Umwandlung gerade den Geschäftsbetrieb überträgt, und weiter wird die Organgesellschaft auf Rechnung des Organträgers tätig, was ebenfalls für die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf den Umwandelnden nicht zutrifft und auch gar nicht gewollt ist. Noch geringere Anforderungen an die Unternehmereigenschaft als bei dem Organträger wird man im Rahmen des Einkommensteuergesetzes schwerlich stellen können, wenn man die Grenze zu dem bloßen Privatmann, der - sei es auch die Majorität oder alle - Anteile an einer Gesellschaft innehat, nicht niederreißen will. Mag dieser ein noch so starkes betriebliches Interesse besitzen, die bloße Anteilshaltung alleine macht noch keinen Unternehmer aus. Wie entleert das "fortgeführte Engagement" übrigens sein kann, erhellt daraus, daß der frühere Geschäftsinhaber und jetzige Privatmann nach der Umwandlung sich auf die rein finanzielle Beteiligung beschränken darf, er also weder einen leitenden Posten in der neuen Kapitalgesellschaft bekleiden muß noch sonst gehalten ist, an der Geschäftsführung und an den Geschicken der Gesellschaft Interesse zu nehmen. Der "fortgeführte Geschäftsbetrieb in anderer Form" ist nur noch eine Fiktion[1], und es ist meines Erachtens evident, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise hier bei weitem den Rahmen des ihr zugewiesenen Geltungsbereiches überschritten und ein weiteres Mal ohne Rücksicht auf die Systematik des EStG. und unter Mißachtung der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten eigenen steuerlichen Wirtschaftsbegriff der Geschäftsveräußerung Pate gestanden hat. Die extreme Konsequenz aus der Annahme eines fortgeführten Gewerbebetriebes wäre übrigens, den Privatmann auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen, eine Konsequenz, die bislang ernstlich mit Recht niemand in Betracht gezogen hat, die aber tatsächlich, wovon noch zu handeln sein wird, bei der Betriebsaufspaltung einen Gegenstand des Streites bildet.

cc. Die Tragweite der steuerlichen Begünstigung

Insgesamt ist es eher eine Untertreibung, es als eine "Begünstigung" und als

1) so wörtlich auch Vangerow, StuW 1956, Sp. 163, der ihren Grund darin sieht, "die bisherigen (!) Unternehmer nicht gegen ihren Willen mit Steuern zu belegen"; desgl. Spital-Frenking, DB 1961, S. 754 ff. (756) für die Besteuerung der Gewinne beim späteren Verkauf der Gesellschaftsanteile

eine "wohlwollende Stellungnahme" zu bezeichnen[1], wenn die Weiterführung der stillen Reserven erlaubt wird. Selbst die Rechtsprechung hat in jüngster Zeit zugestanden[2], daß bei mehr formalrechtlicher Betrachtung der Vorgänge die Verneinung einer Geschäftsveräußerung nicht unbedenklich ist. Erkennt man das Bestreben des Gesetzgebers an, die stillen Reserven, weil sie bislang noch nicht realisiert waren, wenigstens bei der Ablösung von dem bisherigen Rechtsträger der Besteuerung zu unterwerfen[3], so kann die weitere Hinauszögerung nur als eine dem Richter nicht gestattete Steuerstundung zumeist auf eine sehr lange Zeit angesprochen werden. Denn im Gegensatz zu dem Personalunternehmen bleibt die Kapitalgesellschaft von dem Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig, sie "stirbt" nicht, so daß eine Realisierung der Gewinne recht fraglich bleibt[4]. Eine Realisierung von Gewinnen, die im Anlagevermögen stecken, dürfte wohl gänzlich ausscheiden. Gehen die stillen Reserven, bevor die betreffenden Vermögensstücke veräußert sind, ebenso still, wie sie gebildet wurden, wieder verloren, so besteht gar keine Möglichkeit mehr, sie der Besteuerung zu unterwerfen. Endlich ist auch nicht zu übersehen, daß die stillen Gewinne mit ihrem Übergang auf die Kapitalgesellschaft statt der Einkommen- nunmehr der Körperschaftsteuer unterliegen[5]. Das kann bei Schwankungen zwischen den Tarifen, insbesondere aber bei Systemverschiedenheiten - Progression beziehungsweise Linearität - auch zu Steuerersparnissen führen und widerspricht in jedem Falle dem steuerrechtlichen Grundsatz, daß "jeder Steuerart werden soll, was ihr gebührt".

dd. Bedenken gegen die Anwendung der §§ 15, 16 EStG. bei dem nachträglichen Verkauf der Anteilsrechte

Mit der Annahme eines fortgeführten Geschäftsbetriebes hängt eng zusammen, daß die Rechtsprechung bei einem nachträglichen Verkauf der An-

1) Zitzlaff, StuW 1961, Sp. 331; ähnlich Hoffmann, StuW 1961, Sp. 154
2) BFH-Urt. I 155/59 U u. I 182/60 U v. 25. Mai 1962, BStBl. III 1962, S. 351 u. 354
3) so im Grundsatz auch BFH-Urt. I 155/59 U, BStBl. III 1962, S. 353
4) Hierauf verweist auch Grieger, StBJB. 1962/63, S. 136 a.E.
5) so Grieger, a.a.O.

teilsrechte an der Kapitalgesellschaft die Vorschriften der §§ 15, 16 EStG. anwenden will[1]. In letzter Zeit sind auch insoweit die schwersten Bedenken aus der Literatur vorgetragen worden. So haben sich allen voran die einschlägigen Kommentare gegen diese Praktizierung der Rechtsprechung zugewandt[2]. Von Grieger ist sie gar als systemwidrige und komplizierte Konstruktion bezeichnet worden[3]. Hinter den rechtlichen Gesichtspunkten stehen auch höchst handfeste praktische Interessen. Es ist nämlich nicht zu verkennen, daß die Anwendung der §§ 15, 16 EStG. recht unerwünschte Folgen insofern haben kann, als damit auch Wertsteigerungen der Gesellschaftsanteile nach der Umwandlung steuerlich erfaßt werden, die an sich nur unter den Voraussetzungen des § 17 EStG. zu versteuern gewesen wären. Auch in anderer Hinsicht ergeben sich unvorhergesehene Rechtsprobleme[4]. Die Klagen aus der Praxis sind an sich berechtigt. Natürlich enthält die Behandlung des nachträglichen Anteilsverkaufs als Geschäftsveräußerung und damit der Wertsteigerung als Veräußerungsgewinn eine Fiktion, da, wie bereits unter bb. behandelt, der Veräußernde zu dieser Zeit weder einen Geschäftsbetrieb noch die Unternehmereigenschaft hat. Die Interessenten sollten jedoch erkennen, daß die Rechtsprechung hier nur die Konsequenzen aus der vorgängigen Verneinung der Geschäftsveräußerung durch die Umwandlung selber gezogen hat, es sich also lediglich um die negativen Folgen einer von der Wirtschaft grundsätzlich wohl ausnahmslos als angenehm empfundenen Regelung handelt. Die Systemwidrigkeit liegt also weniger in der Behandlung des Anteilsverkaufs als Geschäftsveräußerung, sondern in ihrer Verneinung bei der Umwandlung. Wenn, wie das zu Recht vorgeschlagen worden ist[5], § 17 EStG. bei Anteilsveräußerungen angewendet werden soll, ist Voraussetzung, daß die Gesellschaftsanteile nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. § 17 EStG. ist insoweit eine echte Ausnahmevorschrift von den sonst geltenden Vor-

1) so z.B. BFH-Urt. I 205/57 U v. 24. März 1959, BStBl. III 1959, S. 289 f. (289); IV 27/59 U v. 28. Juli 1960, S. 403 f. (404)

2) Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Anm. 4a zu § 16 EStG; Littmann, Komm. z. EStG., TZ 44 zu § 16 EStG.

3) StBJB. 1962/63, S. 127; Hoffmann, StuW 1961, Sp. 154 f. erhebt Bedenken aus dem Sinn und Wortlaut der §§ 16, 17 EStG.; ebenso Spital-Frenking, DB 1961, S. 754 ff. (756)

4) s. dazu Littmann, Komm. z. EStG., TZ 47 zu § 16 EStG.

5) Blümich-Falk, Komm. z. EStG., Anm. 4a zu § 16 EStG.

schriften über die Gewinnrealisierung. Mit anderen Worten, die Geschäftsveräußerung liegt logischerweise in der Umwandlung. Faßt man das Ergebnis über die Frage der Gewinnrealisierung anläßlich von Umwandlungen zusammen, so läßt sich die Rechtsprechung hierzu für die Zukunft meines Erachtens nicht halten. Sie baut auf einer Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf, die unter Hinwegsetzung über Wortlaut, Zweck und die Systematik der §§ 15, 16 und 17 EStG. zur Herausbildung eines steuerlichen Wirtschaftsbegriffes geführt hat, der jedenfalls nach heutiger Auffassung von der Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unzulässig ist.

c. Die Übertragung der Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung bei der Umwandlung auf die Betriebsaufspaltung

wirft zunächst die gleiche Problematik auch für diese auf. Daran ändert es auch nichts, daß die verpachtende Besitzgesellschaft beziehungsweise bei einer Betriebsaufspaltung in eine Produktions- und eine Vertriebsgesellschaft die erstere im Gegensatz zu der Umwandlung möglicherweise eine als Geschäftsbetrieb zu bezeichnende Tätigkeit auch nach der Spaltung weiterführt. Denn hinsichtlich der ausgegliederten Funktionen ist die Ursprungsgesellschaft jedenfalls nicht mehr Unternehmer, sondern ausschließlich die neugegründete Kapitalgesellschaft. Darüber hinaus steht die Verneinung der Gewinnrealisierung auf Grund der wirtschaftlichen Einheit bei der Betriebsaufspaltung in seltsamem Gegensatz zur Betonung der rechtlichen Zweiheit bei der grundsätzlichen Anerkennung dieser Gestaltung. Dies geht so weit, daß selbst gegen den Willen des Besitzunternehmens, das etwa die stillen Rücklagen der eingetauschten Gesellschaftsanteile auflöst und die verpachteten Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen zu übertragen sucht, eine Fortführung des Gewerbebetriebes angenommen wird[1]. Endlich ergibt sich eine Fülle von Zweifelsfragen bei der Behandlung der Frage, ob die Besitzgesellschaft bei der Erzielung ihrer Gewinne aus der Verpachtung der Gewerbesteuer unterliegt.

1) hierzu Grieger, WM 1961, S. 134

Die Rechtsprechung bejaht dies bekanntlich, indem sie die verpachtende Tätigkeit, wiederum unter Betonung der wirtschaftlichen Einheit, als Ausübung eines Gewerbebetriebes ansieht[1]. Der Praxis hingegen sagte dies wegen der erheblichen steuerlichen Mehrbelastung begreiflicherweise nicht zu. Sie kann sich dabei auf starke Argumente für ihre Auffassung stützen. Gar nicht zu übersehen ist es nämlich, daß die Rechtsprechung mit der Behandlung der verpachtenden Tätigkeit der Besitzgesellschaft als gewerblicher von ihren sonstigen Grundsätzen über die Annahme eines Gewerbebetriebes und insbesondere bei Verpachtungen abgewichen ist. Schon der Reichsfinanzhof[2] und ihm folgend der Bundesfinanzhof[3] haben die Verpachtung von Gegenständen grundsätzlich als nicht gewerblich angesehen und davon nur eine Ausnahme gemacht, wenn infolge der anfallenden Verwaltungsarbeit die Tätigkeit den Umfang einer gewerblichen annahm. Dieser Abgrenzung ist uneingeschränkt zuzustimmen, wenn man nur die Sphäre der privaten von der gewerblichen Tätigkeit trennen und damit der vom Gesetz gewollten Systematik zu ihrem Recht verhelfen will. Von diesem Standpunkt kann auch die Betrachtung historischer Vorgänge, die zu der nunmehr alleinigen verpachtenden Tätigkeit der Besitzgesellschaft geführt haben, keinen Unterschied machen, wenn im übrigen nur die gleichen Voraussetzungen wie bei sonstigen privaten Verpachtungen vorliegen. Dies ist aber bei der Betriebsaufspaltung der Fall, da die verpachtende Tätigkeit im allgemeinen entweder keinen Geschäftsbetrieb erfordert oder von der Betriebsgesellschaft mit wahrgenommen wird und die Besitzgesellschaft nicht die geringste eigene Organisation besitzt. Angesichts dieser Situation der Besitzgesellschaft unter Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise dennoch den Charakter eines Gewerbebetriebes zuzuschreiben, bedeutet einen nicht zu rechtfertigenden Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft, der hier rechtlich gegenüber anderen Fällen noch bedenklicher ist, weil er erst zur Begründung eines Steueranspruchs führt. Den Hinweis von Birkholz, man dürfe - wie bei der Organschaft -

---

1) so schon RFH-Urt. VI 96/42 v. 1. Juli 1942, RStBl. 1942, S. 1081 ff. (1082); jetzt sogar für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, selbst wenn Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht durch Betriebsteilung entstanden sind, BFH-Bescheid v. 9. Juni 1959 u. Urt. v. 3. Nov. 1959 I 217/58 U, BStBl. III 1960, S. 50 f. (51)

2) RFH-Urt. VI A 495/36 v. 24. März 1937, RStBl. 1937, S. 939 f.

3) BFH-Urt. I 53/56 U v. 2. April 1957, BStBl. III 1957, S. 273 ff.

[illegible] Voraussetzung, daß [illegible] der [illegible] die [illegible] einer Kapitalgesellschaft begründenden Komponenten der Selbständigkeit auch hier nur die eine, nämlich die Selbständigkeit [illegible] wäre, gegeben sei.[1] Schlagend schon deshalb nicht durch, abgesehen davon, daß die Organschaft [illegible] tatsächlich die Ausnahme sein soll und eine Begründung auf sie [illegible] Auswertung der Absicht der Kapitalgesellschaft wäre schon ganz nicht [illegible] der heutigen Auffassung von der Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dürfen. Im übrigen ist die angeblich unwiderlegbare wirtschaftliche Abhängigkeit der Betriebs- von der Besitzgesellschaft[2] gar nicht so eindeutig, was sich schon aus der Tatsache ergibt, daß die Besitzgesellschaft, um als Gewerbebetrieb überhaupt anerkannt zu werden, [illegible] der Betriebsgesellschaft gehaltenen Gesellschaftsanteile als notwendiges Betriebsvermögen ansehen lassen muß. Auch das wirtschaftliche Schwergewicht dürfte eher bei letzterer liegen. Eine gleichwohl bestehende Abhängigkeit der Betriebsgesellschaft unterscheidet sich nichts von der auch sonst vorhandenen Beeinflussung des Anteilhabers auf die beherrschte Gesellschaft. Der bloße Ausfluß der mit der Gesellschaftsanteile verbundenen Herrschaftsrechte begründet in keinem Falle die Annahme einer wirtschaftlichen Abhängigkeit von einem anderen Gewerbebetrieb.

Ist [illegible] die rechtliche Unabhängigkeit der Betriebsgesellschaft [illegible] der gewerblichen Natur der Einnahmen der Besitzgesellschaft aus Verpachtung erwiesen, so müssen [illegible] die Personen der Wirtschaft doch auch hier im Auge haben, daß die Nichtbesteuerung mit die Konsequenzen aus der Verneinung der Geschäftsveränderung bei der Betriebsaufspaltung getragen hat. Sollen die Einnahmen aus Verpachtung in Zukunft, was [illegible] wünschenswert erscheint, nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen, so ist das meines Erachtens nur möglich, wenn gleichzeitig auch eine Geschäftsaufgabe bei der Betriebsaufspaltung bejaht wird. Es würde dann endlich eine in jeder Hinsicht befriedigende Behandlung der Betriebsaufspaltung gegeben sein.

---

1) Burkholz, StBJB. 1962/63, S. 267

2) so Burkholz, a.a.O., S. 267

IV. Das Problem der Eignung der abgespaltenen Kapitalgesellschaft als Organ des abspaltenden Unternehmens

Eine weitere Frage im Rahmen der Betriebsaufspaltung ist ihr Verhältnis zur Organschaft, die zweifellos ebenfalls mit der Behandlung der Besitzgesellschaft als Gewerbebetrieb zusammenhängt. Es geht hierbei letztlich wiederum um die Einheitsauffassung, nur daß sie diesmal - aus begreiflichen Gründen - von der Praxis vorgetragen wird, nachdem ihre Durchsetzung auf Grund der §§ 1 Abs. III, II, 5, 6 StAnpG. durch die neuere Rechtsprechung abgelehnt worden war[1]. Diese Erkenntnis erleichtert das Verständnis für die Rechtsprechung des Gewerbesteuersenates des Bundesfinanzhofes, der eine Organschaft zwischen der Besitz- und der Betriebsgesellschaft ablehnt[2], erheblich, insofern als die Konsequenz daraus gezogen wird, daß mit der gar nicht selbstverständlichen Anerkennung der Betriebsaufspaltung als rechtlicher Zweiheit nicht im gleichen Zuge die wirtschaftliche Einheit hervorgehoben werden kann, wenn es um die nachteiligen Folgen - Doppelbelastung und ähnliches - geht. Der Hinweis darauf, die Betriebsaufspaltung diene der Ausgliederung, während im Wesen der Organschaft die Eingliederung liege, ist deshalb nicht nur ein formales Argument, durch das der "Rechtsschein" verteidigt werden soll, sondern folgt aus der inneren Konsequenz des Rechts, die freilich im Steuerrecht nicht immer beachtet wurde. Auf der anderen Seite ist allerdings auch nicht zu verkennen, daß die grundsätzliche Ablehnung der Organschaft im Widerspruch zu der Behandlung der Besitzgesellschaft als Gewerbebetrieb und der Beteiligung als notwendigem Betriebsvermögen steht[3]. Das spricht aber nicht für die Anerkennung der Organschaft, sondern für die Ungereimtheit der Konstruktion der Besitzgesellschaft als Gewerbebetrieb. Daß die Organschaft im Gewerbesteuergesetz gesetzlich geregelt ist und daher anzuwenden sei, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen gegeben seien, rechtfertigt endlich nicht unbedingt die Annahme eines Organverhältnisses bei der Betriebsaufspaltung insofern, als mit Hinblick auf die angeführten Argumente recht gut sich eine einschränkende Auslegung vertreten ließe. Indessen ist es überhaupt die Frage, ob die Vor-

1) Daß die Terminologie - hier Versagung der Anerkennung der rechtlichen Gestaltung, da Anerkennung der rechtlichen Gestaltung unter gleichzeitigem Hinweis auf die wirtschaftliche Einheit - verschieden ist, ändert daran nichts.

2) BFH-Urt. I 119/56 v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1957, S. 303 ff. (305)

3) hierauf verweist Grieger, StBJB. 1962/63, S. 129

aussetzungen der Organschaft vorliegen. Zu entscheiden ist im Bereich der Gewerbesteuer dabei zweierlei, nämlich 1., ob das Personenunternehmen auch nach der Aufspaltung einen Gewerbebetrieb unterhält, in den sich die Kapitalgesellschaft nach Art einer Betriebsabteilung eingliedern kann und 2., ob, wenn dies der Fall ist, tatsächlich eine Eingliederung vorliegt.

1. Das Erfordernis der Unterhaltung eines Gewerbebetriebes im Gewerbesteuerrecht

Die Frage nach dem Vorliegen eines Gewerbebetriebes bei dem Personenunternehmen hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes im allgemeinen bejaht. Sie hat hierfür nicht so sehr auf die Art der Tätigkeit, die Verpachtung beziehungsweise Verwaltung der verpachteten Grundstücke, abgestellt. Maßgebliche Bedeutung hat sie vielmehr den Vorgängen, die zu den gegenwärtigen Verhältnissen geführt haben, sowie den wirtschaftlichen Zusammenhängen beigemessen. Danach könne im Falle der Betriebsaufspaltung bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Regel keine Aufgabe des Betriebes gesehen werden[1]. Gegenüber dieser Rechtsprechung muß auf das verwiesen werden, was zuvor bereits zu der Frage der Gewinnrealisierung bei der Betriebsaufspaltung und der Unterwertung unter die Gewerbesteuer abgehandelt wurde. Mit dem bloßen Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und historische Zusammenhänge kann auch für die Frage der Organeigenschaft der Besitzgesellschaft kein Gewerbebetrieb angenommen werden. Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil I 119/56 U[2] strengere Maßstäbe angelegt. So bezeichnet es der erkennende Senat auch für die Betriebsaufspaltung als erforderlich, daß die Obergesellschaft tatsächlich eine betriebliche Tätigkeit ausübt, die als Beteiligung am allgemeinen wirt-

1) RFH-Urt. VI 96/42 v. 1. Juli 1942, RStBl. 1942, S. 1081 ff. (1082); ähnlich RFH-Urt. VI 660/38 v. 4. Dez. 1940, RStBl. 1941, S. 26 ff. (27) sowie RFH-Urt. VI 585/38 v. 2. Nov. 1938, RStBl. 1939, S. 88, wo aus der "wirtschaftlichen Wesensgleichheit" einer Erbengemeinschaft und einer aus den gleichen Personen bestehenden OHG, an der diese im gleichen Verhältnis beteiligt waren, auf die Eigenschaft eines der Erbengemeinschaft gehörigen und an die OHG vermieteten Grundstücke als Betriebsvermögen der OHG geschlossen wurde.

2) v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1957, S. 303 ff. (305 f.)

schaftlichen Verkehr nach außen in Erscheinung tritt, während eine Tätigkeit, die sich im Ergebnis lediglich als eine Vermögensverwaltung darstelle, nicht genüge. Diese Forderung, die im Einklang mit den sonst für die Organschaft aufgestellten Voraussetzungen steht, ist aber, wie ebenfalls bereits zu der Frage der Gewinnrealisierung bei der Betriebsaufspaltung und der Unterwerfung der Verpachtungsgewinne unter die Gewerbesteuer abgehandelt wurde, gerade bei der Betriebsaufspaltung in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft in der Regel nicht erfüllt. Die Besitzgesellschaft ist nach der Aufspaltung kein Gewerbebetrieb mehr, weil die verpachtende und verwaltende Tätigkeit keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen darstellt[1]. Mehr Aufgaben hat sie aber im allgemeinen nicht. Eine gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Besitz- und der Betriebsgesellschaft scheidet daher in der Regel aus.

2. Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft bei der Umsatzsteuer

Anders ist die Rechtslage indessen im Bereich der Umsatzsteuer. So haben die Urteile des Bundesfinanzhofes V 209/56 U allgemein[2] und V 81/59 U für die Betriebsaufspaltung[3] erklärt, sie übernähmen für den Bereich der Umsatzsteuer nicht die Rechtsprechung des Gewerbesteuersenates. Bei den unterschiedlichen Zielsetzungen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer - und der Gewerbesteuer als Ertrag-(Real-)steuer sei eine Gleichsetzung des Organschaftsbegriffes in vollem Umfange für beide Steuerarten nicht möglich. Während die Gewerbesteuer grundsätzlich auf den Betrieb abstelle, komme es bei der Umsatzsteuer nur auf die Lieferungen und Leistungen an, gleichviel von welchem Gebilde diese ausgingen. Man mag das Auseinanderfallen der Voraussetzungen für die Eigenschaft als Organträger bedauern; es läßt sich aber nicht verkennen, daß für die Annahme eines Unternehmers im Sinne des UStG. eine sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen

1) dies gibt auch Birkholz, StBJB. 1962/63, S. 267 zu
2) v. 26. Febr. 1959, BStBl. III 1959, S. 204 ff. (206)
3) v. 13. April 1961, BStBl. III 1961, S. 343 f. (344)

Leben darstellende Tätigkeit nicht erforderlich ist. Ganz deutlich wird dies zum Beispiel aus § 2 Abs. I S. 3 2. Alternative UStG., wonach auch eine Personenvereinigung, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, ein Unternehmen bildet. Eine Gesellschaft, die sich nach der Betriebsaufspaltung nur noch auf die Verpachtung von Gegenständen des Anlagevermögens beschränkt, könnte danach auch ein Unternehmen im Sinne des UStG. betreiben und, wenn man die Organschaft in formaler Betrachtung nicht bereits deswegen versagen will, weil die als Organträger beziehungsweise -gesellschaft in Betracht kommenden Gesellschaften aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangen sind, auch Organträger sein, sofern die übrigen Voraussetzungen einwandfrei festgestellt werden können.

3. Das Erfordernis der tatsächlichen Eingliederung

Wie steht es nun bei der Betriebsaufspaltung mit der tatsächlichen Eingliederung? Die Ausführungen zu den allgemeinen Voraussetzungen der Organschaft ergeben, daß zu ihrer Annahme weder die finanzielle Beherrschung, selbst wenn sie hundertprozentig ist, alleine ebensowenig genügt wie eine personale Verflechtung oder die Tatsache der wirtschaftlichen Verbundenheit. Entscheidend ist vielmehr, daß die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dem Organträger so untergeordnet ist, daß sie nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung tätig wird. Es muß nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die eigene geschäftliche Willensbildung ausgeschlossen sein[1]. Dies gilt übrigens gleichermaßen auch für die Umsatzsteuer, weshalb dem Urteil V 81/59 U in der Art der Begründung kaum zugestimmt werden kann[2]. Die bloße Aufzählung der bei der Betriebsaufspaltung in der Regel vorliegenden Voraussetzungen der finanziellen Beherrschung, personalen Verflechtung und wirtschaftlichen Verbundenheit ersetzt nicht die Feststellung der tatsächlichen Unterordnung, weil sie in gleichem Maße bei der Unternehmereinheit vorliegen können. Hierzu ist zu unterscheiden zwischen der Betriebsaufspaltung in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft einerseits und in eine Produktions- und eine Vertriebsgesellschaft andererseits. Soweit es sich um reine Besitz-Betriebsgesell-

1) v. Wallis, Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, S. 44

2) BStBl. III 1961, S. 343 f.; allenfalls konnte in dem Urteil von Belang sein, daß die Personalgesellschaft Maschinen angeschafft und Fabrikgebäude errichtet hatte, woraus evtl. die Unterordnung der Kapitalgesellschaft zu schließen war.

schaften handelt, so fehlt es zumeist an dem Erfordernis der Unterordnung, worüber die Urteile des Reichsfinanzhofes VI 660/38[1] und des Bundesfinanzhofes I 119/56 U[2] einig sind. Wie der Bundesfinanzhof am angeführten Ort[3] hierzu festgestellt hat, besteht das Organverhältnis in einem Dienen der Tochtergesellschaft im Betriebe der Muttergesellschaft, nicht aber in einer Förderung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft. Die Tochtergesellschaft übe eine von der verpachtenden Tätigkeit der Muttergesellschaft abweichende Tätigkeit aus, wie dies auch der Reichsfinanzhof in dem Streitfall VI A 660/38 zum Ausdruck gebracht hat. Wenn auch nicht erforderlich sei, daß die Tochtergesellschaft gewerblich in gleicher Weise tätig wird wie die Muttergesellschaft, müsse die Tochtergesellschaft doch durch ihre gewerbliche Betätigung dem Unternehmen der Muttergesellschaft dienen. Hieran fehle es. Durch die Betriebsaufspaltung solle das Ziel erreicht werden, der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft vollkommen getrennte Aufgaben zuzuweisen. Das Wesen der Betriebsaufspaltung bestehe darin, das bisherige Unternehmen der Einzelfirma unter Zurückhaltung der Anlagewerte auszugliedern. Die Tochtergesellschaft trete der Muttergesellschaft nicht als Organ, sondern als Kunde gegenüber.

Diesen Grundsätzen wird man uneingeschränkt zustimmen müssen, soweit die geforderte Unterordnung der Tochtergesellschaft auf bürgerlich-rechtlicher Rechtsgrundlage beruht. Auf das sachlich-betriebliche Verhältnis von Organträger und Organgesellschaft in dem Sinne, daß bei dem Betrieb des Organträgers das wirtschaftliche Schwergewicht liegen müsse, wird man sie nicht beziehen dürfen, und das ergibt sich meines Erachtens auch nicht aus den Gründen des Urteils[4]. Richtig ist allerdings, daß das sachlich-betriebliche Verhältnis ein Indiz auch für die bürgerlich-rechtliche Unter- oder Gleichordnung sein kann. Gerade bei der Betriebsaufspaltung wird dies häufig der Fall sein. Wenn, wie oft bei Besitzgesellschaften, diese keine eigene Kassenführung und keine eigenen Angestellten mehr haben, ihr Grundbesitz von der Kapitalgesellschaft mitverwaltet, die Vorgänge nur noch buchmäßig, und zwar durch Angestellte und

1) v. 4. Dez. 1940, RStBl. 1941, S. 26 ff.
2) v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1957, S. 303 ff.
3) S. 305 f.
4) a. M. Holtmeier, Die Organtheorie im System des Rechts, S. 122

in Räumen der Kapitalgesellschaft, auseinandergehalten werden[1], so fällt es sehr schwer, die Besitzgesellschaft als Organträger anzusehen, weil für die Eingliederung kein Platz mehr ist. Vielmehr ist unter diesen Umständen "eher die OHG ein Teil der GmbH als umgekehrt die GmbH ein unselbständiger Teil der OHG"[2]. Es kommt eben auf den Einzelfall an. Behält die Besitzgesellschaft etwa wesentliche Funktionen und eine eigene Organisation, so liegt die Annahme einer bürgerlich-rechtlichen Unterordnung schon viel näher[3].

Dies gilt in noch stärkerem Maße für eine Organschaft zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaften[4]. Bei dem Produktionsunternehmen wird zunächst eine den Anforderungen des Urteils I 119/56 U genügende, nach außen hervortretende Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr und erst recht die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG. gegeben sein[5]. Zudem tritt zu der finanziellen Beherrschung der Vertriebsgesellschaft durch das Produktionsunternehmen und der personellen Verflechtung zumeist eine viel stärkere wirtschaftliche Abhängigkeit als bei der bloßen Besitzgesellschaft, weil die Vertriebsgesellschaft nun einmal auf die produzierten Güter angewiesen ist und außerdem die Leitung eindeutig bei dem Betriebsunternehmen liegt. Ein die Annahme einer Organschaft rechtfertigendes Unterordnungsverhältnis wird hier daher in aller Regel der Fall sein.

V. Betriebsaufspaltung und Unternehmereinheit

Soweit danach eine Organschaft wegen fehlender Unterordnung nicht in Betracht kommt, so bietet sich als weitere Möglichkeit, unerwünschte

1) wie die Verhältnisse in dem Urteilsfall des OFH III 4/45 S. v. 7. Mai 1947, StuW 1947, Nr. 24 lagen
2) so OFH III 4/45 S a.a.O., ähnlich auch Kebschull, UStR 1957, S. 28 ff. sowie Römer, UStR 1957, S. 137 ff.
3) vgl. etwa den Urteilsfall des RFH I 290/40 v. 1. April 1941, RStBl. 1942, S. 947 ff.
4) so auch Grieger, WM 1961, S. 133
5) so auch Römer, UStR 1957, S. 140

Folgen der Betriebsaufspaltung abzuwenden, sodann auch hier das Institut der Unternehmereinheit an. Ihre Anwendung stieß allerdings zunächst bei der Finanzverwaltung auf Widerstand, wenn, wie das die Regel ist, die Anteile an der Kapitalgesellschaft sich nicht in der Hand der einzelnen Gesellschafter befinden, sondern diesen als in der Personengesellschaft zusammengeschlossenem Verbande zur gesamten Hand, das heißt der Personalgesellschaft als umsatzsteuerlichem Rechtssubjekt gehörten. Als Begründung wurde angegeben, daß die Identität der Gesellschafter nicht gewahrt sei, wenn die Gesellschafter bei dem Personalunternehmen unmittelbar, bei der Kapitalgesellschaft aber nur mittelbar über den Personenverband beteiligt seien. Diese Praxis ist zunächst in der Literatur mit dem Argument der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angegriffen worden[1]. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung sei es gleichgültig, ob die Gesellschafter der Personalgesellschaft an dieser und an der GmbH nur mittelbar über die Personalgesellschaft beteiligt seien. Wirtschaftlich sei in beiden Fällen der gleiche Tatbestand gegeben. Auch der Bundesfinanzhof hat sich dann auf den Standpunkt gestellt[2], daß eine mittelbare Beteiligung die Annahme der Gesellschafteridentität nicht hindere, wenn es sich um eine mittelbare gleiche Beteiligung handele und wenn das Beteiligungsverhältnis entsprechend dem Wesen der Unternehmereinheit klar und übersichtlich sei. Auf die unterschiedlichen vermögensrechtlichen Verhältnisse bei unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung könne es bei der für die Gesellschafteridentität maßgebenden genauen Bestimmbarkeit des Personenkreises nicht ankommen. Dem mag man allgemein zustimmen, weil der Begriff des Unternehmers im Sinne des UStG. tatsächlich ein wirtschaftlicher ist und somit auch der Ausdehnung der Unternehmereinheit auf diese Fälle kraft wirtschaftlicher Betrachtungsweise zugänglich ist. Für das Problem der Anwendung der Unternehmereinheit auf die Betriebsaufspaltung wirkt es aber auch hier gegensätzlich, wenn die Unternehmereinheit erst mit Hilfe der Einheitsauffassung Platz greifen kann, die bei der grundsätzlichen Anerkennung der Betriebsaufspaltung gerade abgelehnt war.

1) so z.B. Kebschull, UStR. 1957, S. 28 f.

2) so z.B. BFH-Urt. V 176/55 U v. 23. Juli 1959, BStBl. III 1959, S. 376 f., (377); ähnlich V 10/57 U v. 7. Aug. 1959, BStBl. III 1959, S. 395 f.

§16 4. Kapitel:

Die Organschaft zu mehreren Oberunternehmen - die Innengesellschaft

Ein Sonderproblem im Rahmen der Organschaft, das schon in der Rechtsprechung des pr. Oberverwaltungsgerichtes, dann des Reichsfinanzhofes und jetzt des Bundesfinanzhofes behandelt und dennoch nicht zu einer wirklich befriedigenden Lösung gediehen ist, ist das eines Organschaftsverhältnisses zu mehreren Organträgern. Es ist nicht möglich, eine annähernd vollständige Zusammenstellung der gerichtlichen Entscheidungen und ihrer Besprechungen in der Literatur zu geben[1]. Es soll hier nur die grundsätzliche Problematik der Rechtsprechung behandelt werden.

I. Die unmittelbare Organschaft einer Gesellschaft zu mehreren Oberunternehmen

Denkbar sind - und werden für die Frage einer Organschaft zu mehreren Organgesellschaften herkömmlicherweise unterschieden - zwei Gestaltungen:

I. Eine oder mehrere Kapitalgesellschaften stehen unmittelbar einer Mehrzahl anderer Oberunternehmen gegenüber.

II. Die Obergesellschaften haben sich zu einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zusammengeschlossen.

I. Soweit es die erste Gestaltung angeht, so hat wenigstens hier die Rechtsprechung einheitlich entschieden, eine Organschaft zu mehreren Obergesellschaften unmittelbar sei nicht anzuerkennen. Der Körperschaftsteuersenat des Reichsfinanzhofes hatte zwar die theoretische Möglichkeit be-

1) Eine recht gute Übersicht über die Rechtsprechung gibt das BFH-Urt. I 22/55 U v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1958, S. 174 ff. (176 ff.), auf das deshalb verwiesen wird.

jaht[1], sie in der Praxis aber an der mangelnden Koordination in der Willensbildung scheitern lassen, soweit nicht die Voraussetzungen zu II. vorlagen. Der Bundesfinanzhof hat nunmehr in seinem Urteil I 22/55 U[2] die Organschaft zu mehreren Obergesellschaften sogar ohne Einschränkungen abgelehnt[3]. Der Ausgangspunkt war allerdings auch insofern ein anderer als der des Reichsfinanzhofes, als er - wie schon die spätere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes[4] - das Angestelltenverhältnis als Vergleichsbild des Organverhältnisses und damit die mehr subjektive Ausrichtung auf den Willen des Organs verwarf und stattdessen den Vergleich zu der Geschäftsabteilung zog[5]. Sieht man aber den tragenden Gedanken der Organschaft in der Unselbständigkeit des Organs, so liegt die Ablehnung eines Organverhältnisses zu mehreren Obergesellschaften tatsächlich noch eher auf der Hand. Hier hilft es auch nicht, was der dem Verfahren beigetretene Bundesminister der Finanzen ausführte, daß die Untergesellschaft möglicherweise Betriebsstätte mehrerer Unternehmen im Sinne von § 16 StAnpG. ist, weil dies noch keine Betriebsabteilung ausmacht. Denn "die Betriebsstätte kann eine von den Obergesellschaften losgelöste wirtschaftliche Einheit sein, eine Geschäftsabteilung ist Teil einer anderen Einheit"[6].

1) so z.B. RFH-Urt. I A 147/26 v. 11. Aug. 1926, RFH Bd. 19, S. 267 ff. (269)
2) vgl. S. 222 Fußnote 1
3) Das Urteil ist von Hoffmann, FR 1958, S. 483 ff. u. VfS. II, S. 1147 ff. und weiter noch von - Kch - in DB 1958, S. 819 ff. sowie von Kohlenbach, DB 1958, S. 1378 f. besprochen worden, so daß hier nur die wesentlichen Ergebnisse zusammengestellt werden.
4) so z.B. RFH-Urt. V A 480/33 v. 23. Febr. 1934, RStBl. 1934, S. 623 f.
5) Hierzu die Besprechungen des Urteils, vgl. Fußnote 3
6) so Hoffmann, FR 1958, S. 485

II. Die mittelbare Organschaft zu einer einen Zusammenschluß mehrerer Oberunternehmen in der Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts darstellenden Innengesellschaft

Im Gegensatz zur unmittelbaren Organschaft ist die Frage der Organschaft noch immer nicht befriedigend gelöst, wenn zwischen eine Kapitalgesellschaft und mehrere Oberunternehmen ein Zusammenschluß der letzteren in der Rechtsform der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts geschoben wird. Einigkeit herrscht nur über die Frage, daß ein Organverhältnis zwischen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und der Kapitalgesellschaft bestehen kann, wenn erstere tatsächlich einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält. Wie dagegen, wenn dies nicht der Fall ist, sie vielmehr als reine Innengesellschaft fungiert und sich gemäß der Forderung des Körperschaftsteuersenates des Reichsfinanzhofes darauf beschränkt, die Willensbildung der Obergesellschaften gegenüber der Kapitalgesellschaft zu vereinheitlichen?

1. Die Stellungnahme der Rechtsprechung

a. Das preußische Oberverwaltungsgericht

Das preußische Oberverwaltungsgericht, das für die Gewerbesteuer zuständig war, vertrat in ständiger Rechtsprechung[1] die Ansicht, daß die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts selbst eine gewerbliche Tätigkeit ausüben müsse, die sich als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Dies wurde einerseits mit dem Satz von der Maßgeblichkeit der Rechtsform, andererseits damit begründet, daß von organisatorischer Eingliederung in ein gewerbliches Unternehmen nur die Rede sein könne, wenn dieses selbst ein Gewerbe betreibe.

1) vgl. die unter 2a angegebenen Entscheidungen des OVG

b. Der Reichsfinanzhof

Der Reichsfinanzhof hat demgegenüber eine Organschaft für die Umsatz- und Körperschaftsteuer, auch ohne daß die Voraussetzung der eigenen gewerblichen Tätigkeit erfüllt gewesen wäre, anerkannt[1]. Es genüge, wenn die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sich durch die Kapitalgesellschaft gewerblich betätige. Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts brauche weder selbst einen Gewerbebetrieb zu besitzen noch - und das ist überraschend - überhaupt nicht nach außen hin in Erscheinung zu treten, ja der Umsatzsteuersenat[2] hat es gar als gleichgültig erklärt, ob die Gesellschafter von der rechtlichen Natur des Zusammenschlusses Kenntnis hatten. Das lief praktisch darauf hinaus, daß - wie Hoffmann treffend bemerkt -[3], von ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen abgesehen, dort, wo eine Untergesellschaft mehreren Obergesellschaften diente, im Ergebnis immer eine Innengesellschaft bejaht wurde.

c. Das BFH-Urteil I 22/55 U

Der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes hat sich nunmehr grundsätzlich das Urteil des Bundesfinanzhofes I 22/55 U[4] auch für die Gewerbesteuer angeschlossen. Der erkennende Senat hat seine Entscheidung außer der Erklärung, er trete der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und nicht der des pr. Oberverwaltungsgerichtes bei, lediglich damit begründet, er messe dem Bedürfnis, den Begriff des Organverhältnisses für alle Steuerarten soweit wie möglich einheitlich zu gestalten, entscheidende Bedeutung zu. Er hat sodann hinzugefügt, für die Gewerbesteuer komme der Frage keine beachtliche Tragweite zu, wenn einer Innengesellschaft, die keine Einnahmen und Ausgaben habe, lediglich eine Kapitalgesellschaft eingegliedert sei, weil das Organverhältnis nur eine Verlagerung der Gewerbesteuerpflicht von der Organgesellschaft auf die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zur Folge habe.

---

1) vgl. die unter 2 b und c angegebenen Entscheidungen des RFH
2) Urt. V A 629/30 v. 9. Jan. 1931, RStBl. 1932, S. 359
3) VfS. II, S. 1150
4) BStBl. III 1958, S. 174 ff.

2. Kritik der Rechtsprechung

Diese Behandlung der Organschaft zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts kann nicht unwidersprochen bleiben; und zwar tauchen gleich mehrere Fragen auf:

a. Die mittelbare Organschaft im Bereich der Gewerbesteuer

aa. Ein Vergleich des BFH-Urteils I 22/55 U mit dem BFH-Urteil I 119/56 U zur Betriebsaufspaltung

α. Das Erfordernis der gewerblichen Betätigung der Obergesellschaft

Zunächst: Am gleichen Tage wie das Urteil I 22/55 U ist das Urteil I 119/56 U[1] zur Frage der Betriebsaufspaltung in eine Besitz- und Betriebsaufspaltung ergangen. Hierin hat, wie oben ausgeführt[2], der Bundesfinanzhof - ebenfalls in einer Gewerbesteuersache - zur Anerkennung eines Oberunternehmens als Organträger gefordert, daß dieses selber eine gewerbliche Tätigkeit ausübe, die als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen in Erscheinung trete, während eine reine Vermögensverwaltung nicht ausreichend sei. Wie verhalten sich dazu die Grundsätze des Urteils I 22/55 U? Ist es nicht unlogisch, wenn nach diesem Urteil ein Organverhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und der aus mehreren Unternehmen bestehenden Gesellschaft des bürgerlichen Rechts möglich sein soll, selbst wenn diese eine reine Innengesellschaft ist?

Hoffmann[3] stellt selber diese Frage, verneint sie aber im gleichen Zuge. Er ist der Ansicht, die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts übe doch tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit aus. Diese verwalte nicht nur die Anteile der Tochtergesellschaft, sondern sei im Rahmen der Betriebe der Ge-

1) v. 25. Juni 1957, BStBl. III 1957, S. 303 ff.
2) s. voraufgegangenes Kapitel, S. 216 f.
3) FR 1958, S. 486

sellschafter der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts tätig. Es dürfe eben die vom Reichsfinanzhof nachdrücklich unterstrichene Tatsache nicht übersehen werden, daß als Voraussetzung der Anerkennung eines Organverhältnisses zwischen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und der Tochtergesellschaft gefordert wird, daß die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für gewerbliche Unternehmen tätig wird. Die Lage sei hier, wirtschaftlich und rechtlich betrachtet, anders als bei dem von der Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofes entschiedenen Fall der Betriebsaufspaltung.

Dem kann ich nicht zustimmen. Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts übt zunächst entgegen Hoffmann tatsächlich keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des GewStG. aus. Nicht nur das preußische Oberverwaltungsgericht, sondern auch der Reichsfinanzhof[1] hat hierzu eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gefordert, die im Regelfall bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eben nicht vorliegt. Die Verwaltung der Anteile stellt wohl auch nach Hoffmann keine gewerbliche Tätigkeit dar, und ebenso ist es nicht die Wahrnehmung der aus den Gesellschaftsanteilen fließenden Herrschaftsrechte, wozu die Beeinflussung, ja die interne Leitung der abhängigen Kapitalgesellschaft gehört. Mehr Aufgaben hat aber die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nicht, und dies genügt, wie es eindeutig auch die Ansicht des Urteils I 22/55 U[2] des Bundesfinanzhofes ist, nicht. Die Tatsache endlich, daß die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für die und im Rahmen der Betriebe ihrer Gesellschafter Tätig wird, verschafft allein ebenfalls nicht das Merkmal einer gewerblichen Tätigkeit. Sehr zu Recht hat das preußische Oberverwaltungsgericht[3] festgestellt, daß es ja nicht darauf ankomme, ob die Vereinigung überhaupt eine geschäftliche Tätigkeit entfalte, sondern ob sie eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Eine Aufspaltung der Erfordernisse der Organschaft derart, daß die Oberunternehmen den einen Teil erfüllen, die Innengesellschaft den anderen Teil erfüllt, kann auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung, wie sie Schultze-Schlutius[4] empfiehlt, nicht dazu führen, diese bei letzterer als vereinigt anzusehen. Die Zuordnung der gewerblichen Tätigkeit der Oberunternehmen zu der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist lediglich ein

1) so z.B. Urt. I A 79/24 v. 9. Jan. 1925, RFH Bd. 15, S. 347 ff. (351); Urt. VI A 176/30 v. 4. Febr. 1931, RFH Bd. 28, S. 21 ff. (26)

2) BStBl. III 1958, S. 180

3) Urt. v. 23. April 1929 - VIII G. St. 141/29, RuPrVwBl. 1929, S. 669 f.

4) StuW 1955, Sp. 90

Trick, eine Umgehung, mit deren Hilfe die Organschaft auf Fälle ausgedehnt wird, auf die sie wirklich nicht paßt. Wenn schon die Oberunternehmen nicht die Voraussetzungen von Organträgern besitzen, weil sie in ihrer Mehrzahl der Kapitalgesellschaft nicht die Stellung einer unselbständigen Betriebsabteilung zuweisen können, so können diese auch nicht durch eine Abspaltung eines Teils ihrer Funktionen, nämlich die Verwaltung der Gesellschaftsanteile und die Leitung der Kapitalgesellschaft, auf eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, der gar die erforderliche gewerbliche Tätigkeit als Voraussetzung der Eingliederungsmöglichkeit fehlt, erfüllt werden. Mit der gleichen Berechtigung könnte man meines Erachtens die via Gesellschaft des bürgerlichen Rechts erreichte Unselbständigkeit der Untergesellschaft dem Gewerbebetrieb der Oberunternehmen zurechnen. Wie ungeklärt und problematisch die Frage der Zurechnung ist, geht auch daraus hervor, daß der Körperschaftsteuersenat des Reichsfinanzhofes und jetzt wohl auch der Gewerbesteuersenat eine gewerbliche Tätigkeit aller Gesellschafter der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gefordert hat beziehungsweise fordert, während der Umsatzsteuersenat es genügen ließ, wenn die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts durch die Kapitalgesellschaft "als vorgeschobener Rechtsperson" sich gewerblich betätigte[1].

ß. Der Vergleich zur Betriebsaufspaltung

Ich vermag weiter nicht einzusehen, inwieweit die Lage bei dem Besitzunternehmen im Falle der Betriebsaufspaltung eine die Abweichung rechtfertigende andere als bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sein solle. Daß die lediglich verwaltende Tätigkeit bei ersterer nicht eine nach außen hin hervortretende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist, wurde schon oben ausgeführt. Da für die Eingliederung jedenfalls im Bereich der Gewerbesteuer dieses Erfordernis aber erfüllt sein muß, liegen für die entscheidende Frage beide Fälle gleich. Auch im

1) Systematisch würde ich diese Lösung sogar für glücklicher halten, es handelt sich dann aber weniger um einen Fall der Eingliederung einer unselbständigen Betriebsabteilung in ein Oberunternehmen, also der Organschaft, sondern allgemein um einen bislang im Gesetz noch nicht zugelassenen Fall steuerlichen Durchgriffs durch die Rechtsperson der Untergesellschaft.

übrigen erscheint die Lage bei der Innengesellschaft gegenüber der Betriebsaufspaltung nicht sehr unterschiedlich. Hierzu sei kurz nachgetragen, wie es teilweise zur Rechtsprechung über die Innengesellschaft kam. Insbesondere der Umsatzsteuersenat des Reichsfinanzhofes hatte zahlreiche Fälle zu entscheiden, in denen mehrere Produktionsunternehmen, anstatt selbst, in Form rechtlicher Verselbständigung oder ohne diese, ihre Waren zu vertreiben, eine gemeinsame Absatzgesellschaft (Syndikat oder Kartell) gründeten[1]. Als die Frage der Umsatzbesteuerung auftauchte, wollte jedes Produktionsunternehmen die Kapitalgesellschaft als ihr Organ angesehen haben. Da dies, wie oben angeführt, von der Rechtsprechung abgelehnt wurde, verfiel man auf die Aufspaltung der einheitlichen Absatzgesellschaft in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und eine Kapitalgesellschaft (umgekehrte Betriebsaufspaltung). Dabei ging die Rechtsprechung in der geschilderten Weise voran, so daß auch bei tatsächlichem Nichtbestehen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eine Aufspaltung fiktiv angenommen wurde[2]. Mithin ergibt sich, daß die Divergenzen der beiden Entscheidungen auch deshalb innerlich nicht gerechtfertigt waren. Vielmehr hätte auch für die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts die Ausübung eines Gewerbebetriebes gefordert werden müssen, damit die Kapitalgesellschaft sich eingliedern konnte. Diesen Gesichtspunkt der Eingliederung, den ebenfalls schon das preußische Oberverwaltungsgericht geltend gemacht hatte[3], zu beachten, hätte nicht nur die gleiche Lage bei der Betriebsaufspaltung, sondern vor allem die Systematik der gesamten Organschaft gefordert.

bb. Das Argument der einheitlichen Rechtsprechung

Daß, "rein systematisch betrachtet, für die Ansicht des preußischen Oberverwaltungsgerichtes beachtliche Gesichtspunkte sprechen", hat nun auch

1) hierzu aber etwa die v.BFH, BStBl. III 1958, S. 178 f. zusammengestellten Fälle; desgl. z.B. V A 97/24 v. 10. Febr. 1925, RFH Bd.15, S. 312 ff; V A 961/30 v.21.Nov. 1930, RStBl. 1932, S. 259 ff. bei Schultze-Schlutius, StuW. 1955, Sp. 90

2) hierzu weiter Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 351 a.E. u.S. 352 sowie S. 366

3) so pr. OVG GSt. 521/28 v. 8.Okt. 1929, RuPrVwBl. 1930, S. 61

der Bundesfinanzhof[1] zugegeben. Er hat aber "dem Bedürfnis, den Begriff des Organverhältnisses für alle Steuerarten soweit möglich einheitlich zu gestalten, entscheidende Bedeutung" beigemessen. Nun bedarf es allerdings keiner größeren Ausführungen, daß eine einheitliche Rechtsprechung wesentliche Vorzüge hat[2], und niemand würde deswegen mit Recht Vorwürfe erheben können. Dennoch glaube ich nicht, daß angesichts der obigen Lage der Gesichtspunkt der einheitlichen Rechtsprechung eine tragende Begründung für die Entscheidung liefern kann. Denn abgesehen davon, daß die "Einheitlichkeit der Rechtsprechung" auf einem Teilgebiet mit Widersprüchen zu den Urteilen des eigenen Senates auf den übrigen Gebieten der gewerbesteuerlichen Organschaft erkauft worden ist, hat dieser Grundsatz seine genau abgesteckten Grenzen.

Wie Schultze-Schlutius mit Recht hervorhebt[3], können Tatbestände grundsätzlich nur gleich behandelt werden; das gleiche trifft auf die Auslegung ein und derselben gesetzlichen Bestimmung zu. Ergeben sich aber bei der Subsumption des gleichen Sachverhaltes unter ähnliche oder sogar im wesentlichen mit gleichem Wortlaut versehene Normen zweier verschiedener Gesetze, wie das beispielsweise bei § 2 Abs. II GewStG. und § 2 Abs. II UStG. der Fall ist, aus dieser Stellung der Normen in den verschiedenen Gesetzen im einzelnen verschiedene Folgerungen, so können diese auch nicht mit dem Argument der "einheitlichen Rechtsprechung" hinwegdiskutiert werden. Denn von einer uneinheitlichen Rechtsprechung kann insoweit gar keine Rede sein. Auf die Frage, welche von beiden Bestimmungen die ältere beziehungsweise jüngere ist, kommt es deshalb schon aus diesem Grunde nicht an[4]. Hiervon abgesehen, ist die gewerbesteuerliche Organschaft einwandfrei vor der gesetzlichen Normierung die ältere, so daß eher seinerzeit die Rechtsprechung des Umsatz- und Körperschaftsteuersenates das Erfordernis der gewerblichen Betätigung des Organträgers von der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes hätte übernehmen müssen. Die Normierung selber in den Jahren 1932 beziehungsweise 1936 hat in diesem

1) BStBl. III 1958, S. 181; desgl. Hoffmann, FR 1958, S. 487
2) so richtig Hoffmann, a.a.O., S. 484 u. ä. S. 486
3) StuW. 1955, Sp. 84
4) a.M. Hoffmann, FR 1958, S. 486

Punkte gewiß keine Veränderungen mit sich gebracht. Aber auch sachlich bestünde, wovon sogleich noch zu handeln sein wird, aller Anlaß, die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zur körperschaft- und umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne einer Angleichung beziehungsweise Annäherung an die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes zu überprüfen.

cc. Das Argument von der bloßen Verlagerung der Steuerpflicht

Nun hat der Bundesfinanzhof[1] seiner Begründung angefügt beziehungsweise Hoffmann der seinigen[2] vorangestellt, daß für die Gewerbesteuer ebenso wie für die Umsatzsteuer lediglich eine Verlagerung der Steuerpflicht auf die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gegeben und somit vom Standpunkt des Steuerpflichtigen nichts gewonnen sei. Es liegt also wohl der Schluß nahe, daß, wenn dem nicht so gewesen wäre, die Entscheidung anders hätte ausfallen müssen. Dann kann man aber auch umgekehrt argumentieren und sagen, die Systematik hätte gewahrt werden können, ohne daß für den Steuerpflichtigen hieraus und aus der vermeintlich uneinheitlichen Rechtsprechung irgendwelche Nachteile erwachsen wären. Immerhin ist, wie der Bundesfinanzhof[3] und Hoffmann[4] anerkennen, die Frage der Organschaft zu einer zwischengeschalteten Gesellschaft des bürgerlichen Rechts steuerlich nicht völlig bedeutungslos. Stehen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nämlich zwei oder mehrere Kapitalgesellschaften als Untergesellschaften gegenüber, ermöglicht die Zusammenrechnung bei ersterer einen Gewinn- und Verlustausgleich. Die Entscheidung I 22/55 U dürfte aber sehr wahrscheinlich noch eine andere, tieferliegende Wirkung insofern haben, als nach Angleichung der Rechtsprechung des Gewerbesteuersenates an die des Umsatz-und Körperschaftsteuersenates Änderung des Rechtszustandes schwerlich zu erwarten sein wird. Dabei wäre sie hier aus den gleichen Gründen vonnöten gewesen, aus denen heraus das Urteil I

1) BStBl. III 1958, S. 181
2) FR 1958, S. 486
3) BStBl. III 1958, S. 181
4) VfS. II, S. 1150

22/55 abzulehnen ist.

b. Die mittelbare Organschaft im Bereich der Körperschaftsteuer

aa. Das Erfordernis der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr

Für die Anforderungen an einen Organträger im Körperschaftsteuerrecht gilt das nämliche wie für das Gewerbesteuerrecht. Allgemein wird hier auch eine geschäftliche Tätigkeit des Oberunternehmens verlangt, worunter eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen verstanden wird[1]. Wie dem Urteil des Reichsfinanzhofes I 290/40 zu entnehmen ist, genügt die Wahrnehmung von Betriebshandlungen, deren Schwergewicht auf dem inneren Verkehr zwischen den Oberunternehmen und der Tochtergesellschaft liegt, hierfür nicht. Gerade dies aber ist bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die als Innengesellschaft fungiert, begriffsnotwendig der Fall. Sie scheidet somit auch für den Bereich der Körperschaftsteuer als Organträger aus.

bb. Die Koordination im Willen auf Grund der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes

Sieht man die Rechtsprechung des Körperschaftsteuersenates des Reichsfinanzhofes darauf durch, so ist zumindest teilweise auch nicht die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, wie der Reichsfinanzhof sagte, als Dienstherr, sondern es sind die Oberunternehmen als Dienstherren angesprochen worden, wobei diesen die Koordination der verschiedenen Oberunternehmen im Willen auf Grund der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

1) so z.B. RFH-Urt. I 290/40 v. 1. April 1941, RStBl. 1942, S. 947 ff. (948)

zugerechnet wurde. Keinesfalls kann ich Schultze-Schlutius[1] allgemein folgen, der Körperschaftsteuersenat habe die Kapitalgesellschaft nicht etwa als Organ der einzelnen Gesellschaften, sondern der aus diesen gebildeten Gesellschaft des bürgerlichen Rechts angesehen. Das von ihm angezogene Urteil des Reichsfinanzhofes I A 147/26[2] erkennt zwar die Möglichkeit einer Organschaft gegenüber einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts an, läßt aber nicht erkennen, welche Voraussetzungen nach Meinung des Urteils diese besitzen muß. Dem ebenfalls angezogenen Urteil I A 641/29[3] ist gerade das Gegenteil zu entnehmen. Dieses Urteil spricht zunächst im Leitsatz von einem Organverhältnis gegenüber einer Mehrheit von Dienstherren, auch wenn die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, zu der sich die Dienstherren zusammengeschlossen haben, kein eigenes Unternehmen besitze. In der Begründung schreibt die Entscheidung der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts lediglich die Aufgabe zu, die Dienstherren zu einer gleichmäßigen Behandlung der Organgesellschaft zu nötigen. Sie bezeichnet demgemäß ein Organverhältnis gegenüber mehreren Dienstherren als unmöglich, wenn sich diese über die Ausübung ihrer Herrschaftsrechte nicht verständigen. Auf den Wortlaut dieses Urteils beruft sich das Urteil I A 245/37[4]. Auch das Gutachten 3 D 772/33[5] spricht von einem Organverhältnis gegenüber einer Mehrheit von Dienstherren und läßt es im Ergebnis unentschieden, ob eine wirtschaftliche Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder die Betriebe der einzelnen Gesellschafter vorliegen könne. Aus der Tatsache, daß es sich bei dem Urteil I A 641/29 wie bei den weiter angeführten Urteilen I A 401/32[6] um ein Syndikat gehandelt hat, ergibt sich meines Erachtens gar nichts für die Ansicht von Schultze-Schlutius. Soweit nämlich das Syndikat, wie im Urteil I A 401/32, eine Reihe von Aufgaben wahrnimmt, die eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen, ist ihm gegenüber auch eine Organschaft der geschäftsführenden Kapitalgesellschaft möglich. Im übrigen spielt hier die Rechtsprechung zu echten Einkaufs- und Verkaufsgesellschaften herein, wonach diese auch dann als

1) StuW 1955, Sp. 88 a.E. u. 89
2) v. 11. Aug. 1926, RFH Bd. 19, S. 267 ff. (270)
3) v. 18. Sept. 1930, RStBl. 1930, S. 714 ff.
4) v. 19. Okt. 1937, RStBl. 1938, S. 184
5) v. 7. Dez. 1933, RStBl. 1933, S. 1304 ff. (1307)
6) v. 25. Sept. 1934, 22.Jan. 1935, RFH Bd. 37, S. 151 ff.

Organ behandelt werden, wenn sie nicht alle Merkmale einer Organgesellschaft aufweisen.

Schon angesichts der ständig wiederkehrenden Formulierungen über ein Organverhältnis zu einer Mehrheit von Dienstherren kann man Schultze-Schlutius schwer zustimmen, daß es bloß auf einem falschen Sprachgebrauch beruhe, wenn die Kapitalgesellschaft "gemeinhin" als Organ der einzelnen Gesellschaften bezeichnet wird. Entscheidend sind meines Erachtens aber die Äußerungen des Reichsfinanzhofes über die Aufgaben der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Mittel zur Vereinheitlichung des Willens gegenüber der Kapitalgesellschaft. Es entspricht viel eher der Lebensauffassung, wenn schon mit einer "Gesamtbetrachtung" gearbeitet wird, die einzelnen Produktionsunternehmen als Unternehmer anzusehen, in deren Betrieb sich - nach Verständigung über die Ausübung der Herrschaft - die Kapitalgesellschaft organisch eingliedern kann, als umgekehrt eine Eingliederung in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts anzunehmen, die, wie die tatsächlichen Fallgestaltungen der Urteile des Reichsfinanzhofes häufig zeigen, weder ein Unternehmen noch überhaupt jegliche Organisation, keine eigenen Angestellten, Bücher, Räume und dergleichen besaßen. Tatsächlich hat der Reichsfinanzhof der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, wenn auch in anderem Zusammenhang, die Unternehmereigenschaft abgesprochen. So hat das Urteil I A 402/34[1] seinerzeit für die Frage, wer Einkommensträger sei, auf die Verkehrsauffassung abgestellt und danach entgegen Schultze-Schlutius [2] die Mitgliedswerke als solche angesehen. Die Mitgliedswerke ließen erkennen, daß es der Wille der Mitglieder sei, durch den Zusammenschluß die eigene Wirtschaft zu fördern, nicht aber ein neues Wirtschaftssubjekt mit eigenen Interessen ins Leben zu rufen. Eine dahingehende Absicht sei nicht erkennbar. Dies wurde nach Ansicht des Senates vor allem daraus ersichtlich, daß sämtliche Vereinbarungen und Handlungen zugunsten beziehungsweise für Rechnung der Mitgliederwerke erfolgten. Die Entscheidung kann natürlich nicht unmittelbar für die Frage, ob der Körperschaftsteuersenat eine Organschaft zu mehreren Oberunternehmen anerkannt hat, herangezogen werden, da für die im Urteil zu prüfende Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft des

1) v. 22. Jan. 1935, StW 1935, Sp. 382 ff. (389 ff.)

2) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Sonderdruck aus Jahrgang 1932, S. 773 ff., insb. S. 787 f.

bürgerlichen Rechts auch die Rechtsform maßgebliche Bedeutung erlangte. Sie unterstützt aber als weiteres Indiz die hier vertretene Auffassung.

cc. Die Vereinbarkeit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes

Nimmt man danach an, daß der Körperschaftsteuersenat des Reichsfinanzhofes ein Organverhältnis zu mehreren Oberunternehmen anerkannt hat, so wird die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes noch fraglicher. Während der Körperschaftsteuersenat nämlich das Angestelltenverhältnis als Vergleichsbild gebrauchte und von da aus über die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts viel eher zu einer Organschaft gegenüber den Oberunternehmen gelangen konnte, blieb, nachdem die Geschäftsabteilung zum maßgeblichen Vergleichsbild erhoben wurde und die dafür erforderliche Unselbständigkeit gegenüber den Oberunternehmen nicht erreichbar war, nur die Eingliederung in die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts möglich. Dies widerspricht nicht nur, wie oben nachgewiesen, der allgemeinen Anschauung und den Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft, sondern deckte sich auch nicht mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft zu mehreren Obergesellschaften nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, die von anderen Voraussetzungen ausgegangen war.

Zusammenfassend muß man damit feststellen, daß die Rechtsprechung des Körperschaftsteuersenates des Reichsfinanzhofes zwar ebenfalls systematisch nicht exakt war, weil auch sie mit einer Zurechnung arbeitete. Solange sie von dem Angestelltenverhältnis vergleichsweise ausging, war die Zurechnung der Willenseinigung in der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zu den Oberunternehmen aber erheblich natürlicher. Nachdem ersteres abgelehnt war, entfiel die Zurechenbarkeit der Koordinationsfunktion der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts auf die Oberunternehmen, und es wurde umgekehrt die Zurechnung der gewerblichen Tätigkeit der Oberunternehmen auf die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts = Innengesellschaft - und damit - was im Normalfalle völlig der Lebensanschauung widerspricht - notwendig, als Unternehmer des steuerpflichtigen Gewerbebetriebes eben diese Innengesellschaft anzusehen. Richtigerweise hätte in beiden Fällen

eine Organschaft weder zu den Oberunternehmen noch zu einer Innengesellschaft angenommen werden dürfen. Das Urteil des Bundesfinanzhofes I 22/55 U hat jedoch bedauerlicherweise die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, ohne daß die gleiche rechtliche Situation oder sonst ein wirklich begründeter sachlicher Anlaß bestanden hätte, bejaht und eine Änderung des Rechtszustandes wohl für alle Steuerarten verhindert.

c. Die mittelbare Organschaft im Bereich der Umsatzsteuer

aa. Die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

Betrachten wir nun als letztes noch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zur Frage der umsatzsteuerlichen Organschaft zu mehreren Oberunternehmen. Wie schon angedeutet, ist für die Umsatzsteuer nur eine Organschaft der Kapitalgesellschaft gegenüber der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts anerkannt worden. Allerdings liegt die Sache hier auch etwas anders als für die Gewerbe- und die Körperschaftsteuer. Es ist nämlich nicht zu verkennen, daß aus der Systematik der Umsatzsteuer nichts zwingend dafür folgt, daß Organträger nur derjenige sein könne, der sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Sind auf Grund des zur Betriebsaufspaltung ergangenen Gewerbesteuerurteils I 119/56 U auch in der Literatur solche Erwägungen angestellt worden, so haben in jüngster Zeit mehrere Urteile des Bundesfinanzhofes betont, daß die dort aufgestellten Grundsätze für die Umsatzsteuer nicht gelten könnten, weil es hier nicht auf die Tatsache eines Gewerbebetriebes, sondern auf Lieferungen und Leistungen ankomme[1].

Nimmt man nach dieser Rechtsprechung als gegeben hin, daß der Organträger im Bereich der Umsatzsteuer nicht einen Gewerbebetrieb zu haben braucht, so wird damit aber noch keineswegs auch die Rechtsprechung zur Organschaft gegenüber einer Innengesellschaft gedeckt. Die Lage

1) Zum Ganzen s. die Ausführungen über das Verhältnis von Betriebsaufspaltung und Organschaft.

zwischen dem Besitzpersonenunternehmen bei der Betriebsaufspaltung und der Innengesellschaft ist für die umsatzsteuerliche Betrachtung doch eine erheblich andere. Während das Besitzunternehmen wenigstens noch in gewissem Maße betrieblich, wenn auch nicht durch Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr, tätig und das Gesellschaftsverhältnis auch nach außen hin erkennbar wird, ist bei der Innengesellschaft weder das eine noch das andere der Fall. Schon allgemein hat die Rechtsprechung der Innengesellschaft die Unternehmereigenschaft abgesprochen und sie - auch - für die Umsatzsteuer als unbeachtlich bezeichnet[1]. In gleichem Sinne äußern sich auch Plückebaum-Malitzky[2]: "Die Innengesellschaften, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil ihnen mangels Auftretens nach außen hin die Unternehmereigenschaft fehlt. Unternehmer sind (beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen) nur die an der Innengesellschaft beteiligten Personen oder Personenzusammenschlüsse. Ihre Leistungen richten sich umsatzsteuerrechtlich nicht an die Innengesellschaften, sondern an ihre Mitglieder".

bb. Die Konsequenzen für die Organschaft

Hieraus folgt, daß eine Innengesellschaft, wenn sie kein Unternehmer ist, auch nicht Organträger sein kann. Denn hierfür ist nun einmal Unternehmereigenschaft erforderlich. Soweit die zwischen Mitgliederwerke und Kapitalgesellschaft geschobene Gesellschaft des bürgerlichen Rechts in den vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fällen sich - wie es der Körperschaftsteuersenat gefordert hatte - auf die Willensvereinheitlichung gegenüber der Kapitalgesellschaft beschränkte oder gar nur fiktiv vorhanden war, war die Rechtsprechung des Umsatzsteuersenates, die gleichwohl eine Organschaft gegenüber der Gesellschaft des bürgerlichen

1) so z.B. BFH-Urt. V 104/54 v. 26. Mai 1955, BStBl. III 1955, S. 234
2) UStG.-Kommentar, Rdnr. 51 z. §§ 1 - 3 UStG..

Rechts annahm, rechtlich nicht einwandfrei[1]. Erhob sich die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts aber über den Status einer reinen Innengesellschaft, nahm sie - wie bei höheren Kartellen und Syndikaten - Gemeinschaftsaufgaben wahr, beschäftigte dabei etwa eigenes Personal und besaß Betriebsvermögen, so bestanden gegen die Annahme einer Organschaft ihr gegenüber auch nach unserer Auffassung keine Bedenken, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren. Eine Betätigung im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen war dann keineswegs erforderlich; es genügte vielmehr, wenn das Schwergewicht der betrieblichen Tätigkeit auf den inneren Betrieb gerichtet war. Es handelt sich hier um einen echten, aus der Systematik der verschiedenen Steuern folgenden Unterschied gegenüber der gewerbe- und körperschaftsteuerlichen Organschaft, nicht aber um eine uneinheitliche Rechtsprechung.

Als Endergebnis kann somit festgestellt werden, daß einzig die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes zur gewerbesteuerlichen Organschaft befriedigt. Der Gewerbesteuersenat des Bundesfinanzhofes hätte dagegen nicht nur wegen der Systematik der gewerbesteuerlichen Organschaft, sondern genau so, weil die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes über Organverhältnisse mit Innengesellschaften selber abzulehnen und eher umgekehrt an die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes anzunähern war, eine Organschaft zu einer reinen Innengesellschaft nicht annehmen dürfen.

3. Die wirtschaftliche Bedeutung der Behandlung der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Organträger

Das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung infolge der Behandlung der Innengesellschaft als Organträger ist für die einzelnen Steuerarten verschieden. Wie schon oben bemerkt, wird für die Gewerbesteuer lediglich der Ertrag der Kapitalgesellschaft auf die Innengesellschaft verlagert, bei mehreren Untergesellschaften ist jedoch ein Ergebnisausgleich

1) Auch Holtmeier, FR 1960, S. 424, bezeichnet den bloßen Vertrag zur Koordinierung des Geschäftswillens nicht als ausreichend.

möglich. Auch für die Umsatzsteuer tritt eine Verlagerung ein, indem als Unternehmer statt der Kapitalgesellschaft die Innengesellschaft angesehen wird. Bestehen mehrere Untergesellschaften, so unterliegen Leistungsbeziehungen zwischen ihnen nicht der Umsatzsteuer. Lieferungen und Leistungen zwischen dem "Unternehmer" Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und den Mitgliedswerken sind jedoch umsatzsteuerpflichtig. Hier kann aber eventuell geholfen werden, wenn sich die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts beziehungsweise die Kapitalgesellschaft auf Vermittlungstätigkeit beschränkt. Finanziell am stärksten macht sich die Rechtsprechung bei der Körperschaftsteuer bemerkbar. Die von der Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne können, ohne bei dieser der Besteuerung zu unterliegen, an die Werke überführt beziehungsweise Verluste ausgeglichen werden, soweit die Ergebnisausschlußvereinbarung reicht.

Zusammenfassung und Ausblick

Die vorliegende Arbeit hat wohl gezeigt, wie vielfältig und vielschichtig allein die steuerlichen Anreize zur Unternehmenskonzentration sind. Und zwar werden sowohl das Einheitsunternehmen (überproportionales Größenwachstum und Fusion) als auch die Konzernverschachtelung begünstigt. Dabei ist jedoch aus historischer Sicht ein wesentlicher Unterschied bemerkbar. System und Tarife der Umsatzsteuer und der Einkommen- und Körperschaftsteuer begünstigten ursprünglich lediglich das Einheitsunternehmen, und erst allmählich wurden die steuerlichen Begünstigungen auf die Verschachtelung ausgedehnt. Dabei war es weniger der Gesetzgeber als die Rechtsprechung - und die Verwaltung -, die bahnbrechend vornehmlich mit der Rechtsfigur der Organschaft und der Unternehmereinheit weit voranschritt.

Mit der Praxis unmittelbar konfrontiert, glaubte sie, einer wirtschaftlichen Entwicklung nicht im Wege stehen zu dürfen, deren Folgen für das Gesamte nicht erkannt waren oder verkannt oder jedenfalls anders bewertet wurden. Vornehmlich die Großwirtschaft hat es zu jeder Zeit verstanden, steuerlichen Lasten entweder durch unmittelbaren Appell an den Gesetzgeber oder durch besondere zivilrechtliche Gestaltungen zu begegnen, die in der Rechtsprechung eine nur allzu bereitwillige Anerkennung fanden. Die Be-

günstigung auch der Verschachtelung bereicherte die Möglichkeiten der Unternehmenskonzentration sowohl quantitativ als auch qualitativ; sie stellte der Wirtschaft die jeweils günstigste Form - Fusion oder Verschachtelung - zur Auswahl.

So kühn einerseits die Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit durch die Steuerrechtsprechung war, so ging andererseits damit weitgehend die Rechtseinheit zu den übrigen Rechtsgebieten verloren. Weder wurde der Gültigkeit der zivilrechtlichen Vereinbarung in der Vergangenheit eingehender nachgegangen noch auch im übrigen auf eine Abstimmung des Steuerrechts mit dem Zivilrecht geachtet. Teilweise wurden sogar maßgebliche Prinzipien des Steuerrechts selber außer acht gelassen, um damit die Einheitsauffassung des Konzerns durchzusetzen.

Die Rechtsprechung hat mit ihrer verschachtelungsfreundlichen Bewertung wirtschaftspolitischer Ziele und Zwecke Aufgaben übernommen, die allein dem Gesetzgeber zustanden. In dieser Hinsicht macht sich in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine erfreuliche Rückkehr zur Bindung an die "Ordnungsstruktur des Zivilrechts" bemerkbar, die im wesentlichen lediglich das Überkommene übernommen und teilweise sogar eingeschränkt hat. Aber auch Ansätze zu einer neuen Bewertung der Unternehmenskonzentration selber sind erkennbar. In der Zukunft sollte in noch viel stärkerem Maße - und zwar von allen verantwortlichen Trägern des Staates - die hervorragende Bedeutung des Steuerrechts zur Konstituierung der verwirklichten beziehungsweise anzustrebenden Wirtschaftsordnung unter möglichster Einschränkung gewiß staatsnotwendiger fiskalischer Gesichtspunkte beachtet werden. Die Ablösung der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer durch eine Netto-Umsatzsteuer ist ein erster willkommener Schritt hierzu. Zu folgen hätte sodann aber auch ein Umbau der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung, vor allem ein Abbau der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne.

Als die vorliegende Arbeit niedergeschrieben wurde, bestand noch die Aussicht, daß das Gesellschaftsrecht bei seiner Reform, sei es - unter Berücksichtigung der Belange aller Beteiligten- im Sinne der rechtlichen Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns, sei es durch Sicherungen gegen ihn, zu einer bewußten Gestaltung der Wettbewerbsord-

nung beitragen würde, dies um so mehr, als bereits das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen im Bereiche des Konzernrechts viele Wünsche offengelassen und sich im wesentlichen auf Anzeigepflichten bei Unternehmenszusammenfassungen beschränkt hat. Diese Hoffnungen sind unerfüllt geblieben. Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 hat ausdrücklich alle bisher üblichen Konzerngestaltungsmöglichkeiten anerkannt und sich - von gegenüber den betreffenden Unternehmen bestehenden Mitteilungspflichten abgesehen - nur bemüht, zusätzliche - allerdings nicht zu unterschätzende - Sicherungen für die Anteilseigner und die Gläubiger zu schaffen. Der Blick auf die übergeordnete Wirtschaftsordnung ist im wesentlichen versperrt geblieben. So ist für die nächste Zukunft das Steuerrecht die letzte Bastion, von der aus - sei es auch nur durch Schaffung wirklicher Konzentrationsneutralität - das ein wenig außer acht geratene Leitziel der Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Ordnung verfolgt werden kann, die bewußt den Wettbewerb in den Mittelpunkt ihrer Forderungen stellt.

Lebenslauf

Am 15. August 1937 wurde ich als Sohn des Dr.-Ing. Ludwig Vogel und dessen Ehefrau Johanna, geb. Croissant, in München geboren. Ich besuchte die Volksschulen in Rosendahl bei Husum und Kiel-Elmschenhagen. Von 1948 bis 1950 gehörte ich den Schulgruppen Paul - Gerhard - Schule und Hardenberg - Schule I in Kiel an. Nach der Übernahme auf die Kieler Gelehrtenschule im Frühjahr 1950 besuchte ich von 1952 an das Ratsgymnasium in Osnabrück, wo ich im Februar 1957 das Abitur bestand. Vom Sommersemester 1957 bis einschließlich Sommersemester 1962 habe ich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften an den Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultäten der Universitäten Tübingen, Münster und Göttingen studiert. Am 21. Juli 1961 legte ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Prüfungsamt in Celle ab. Zur Zeit befinde ich mich in der Justizausbildung im Oberlandesgerichtsbezirk Oldenburg.